



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Audit zásob  
Inventory Audit

Student: Bc. Nikola Vlčková  
Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2010

## Zadání diplomové práce

Student:

**Bc. Nikola Vlčková**

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

**Audit zásob  
Inventory Audit**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika zásob dle českých předpisů
3. Charakteristika zásob dle mezinárodních účetních standardů
4. Proces auditu a postup auditora při auditu zásob
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KRUPOVÁ, L. *IFRS-Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

LOUŠA, F. *Zásoby-komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.

MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 30.04.2010



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně s využitím zdrojů uvedených v seznamu použité literatury, kromě příloh č. 1, 2, 3, 4, 5.“

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....

Bc. Nikola Vlčková

## Obsah

<b>1. Úvod .....</b>	<b>1</b>
 <b>2. Charakteristika zásob dle českých předpisů .....</b>	<b>3</b>
2.1. Pojem zásoby .....	3
2.2. Účtování zásob.....	5
2.2.1. Způsob A.....	6
2.2.2. Způsob B.....	6
2.3. Cena zásob .....	8
2.4. Metody pro oceňování nakoupených zásob .....	9
2.5. Způsoby pořízení zásob .....	10
2.5.1. Pořízení zásob nákupem .....	11
2.5.2. Pořízení zásob vlastní výrobou .....	12
2.6. Zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky.....	12
2.7. Způsoby vyskladnění zásob .....	14
2.7.1. Spotřeba zásob .....	14
2.7.2. Prodej zásob .....	14
2.7.3. Darování zásob .....	15
2.7.4. Vklad zásob.....	16
2.7.5. Škody na zásobách.....	16
2.8. Zvířata .....	17
2.9. Poskytnuté zálohy na zásoby .....	18
2.10. Inventarizace .....	19
2.10.1. Inventarizační rozdíly .....	20
2.10.2. Opravné položky.....	22
 <b>3. Charakteristika zásob dle mezinárodních účetních standardů .....</b>	<b>24</b>
3.1. Mezinárodní účetní standardy jako součást harmonizace.....	24
3.2. IAS 2 - Zásoby .....	25
3.3. Definice zásob.....	26
3.4. Oceňování zásob .....	27
3.4.1. Náklady na pořízení zásob .....	27

3.4.2. Techniky ocenění nákladů na pořízení .....	30
3.4.3. Nákladové vzorce .....	31
3.4.4. Čistá realizovatelná hodnota .....	31
3.5. Uznání nákladů ovlivňujících zisk.....	33
3.6. Zveřejnění .....	34
3.7. Shrnutí.....	35

#### **4. Proces auditu a postup auditora při auditu zásob ..... 36**

4.1. Rozdělení auditu .....	36
4.2. Povinnost auditu .....	37
4.3. Legislativní úprava auditu .....	38
4.4. Proces auditu.....	42
4.5. Postup auditora při auditu zásob .....	46
4.5.1. Posouzení rizika .....	49
4.5.2. Postup auditora při ověřování existence zásob a jejich zaúčtování .....	50
4.5.3. Postup auditora při ověřování ocenění zásob .....	54
4.5.4. Postup auditora při ověřování zaúčtování zásob do správného období .....	56
4.5.5. Postup auditora při ověřování správné prezentace zásob v účetní závěrce ....	57

#### **5. Závěr ..... 60**

#### **Seznam použité literatury ..... 62**

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

# 1. Úvod

Počátky auditu sahají do daleké historie před více než 160 lety, kdy se začal rozvíjet především ve vyspělých ekonomikách. Od té doby prošel četnými změnami, rozšířil se po celém světě a neustále se vyvíjí.

V České republice se vznik a rozvoj auditorské profese datuje rokem 1989, v němž byla vydána Vyhláška č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti, určena především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. Postupem času však tato norma zastarala a nahradil ji Zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tento zákon vymezil základní pojmy a určil pravidla pro současné pojetí auditu v naší zemi. Zároveň byla založena Komora auditorů České republiky jako samosprávná profesní organizace sdružující auditory, regulující jejich činnost včetně povolování vstupu do profese a zastupující jejich zájmy. Tento zákon vytvořil předpoklady pro to, aby auditorská profese v České republice byla na srovnatelné úrovni se zahraničím.

V současné době je v platnosti Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, který vstoupil v účinnost dne 14. dubna 2009. Tento zákon zřizuje Radu pro veřejný dohled nad auditem, zavádí nové pojmy (např. subjekty veřejného zájmu) a obsahuje nová ustanovení (např. stanoví postup při výběru auditora). Kromě Zákona o auditorech je audit upraven také auditorskými směrnici Komory auditorů České republiky, jež jsou na základě rozhodnutí Rady Komory auditorů České republiky od roku 2004 plně nahrazeny Mezinárodními auditorskými standardy ISA.

Hlavním smyslem a posláním auditu je vyjádření objektivního názoru nezávislé, kvalifikované osoby na pravdivost a věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Uživatelé těchto informací pak mohou získat představu o jejím hospodaření.

Jelikož je audit velice rozsáhlé téma, ve své diplomové práci se zaměřím pouze na jeho část, a to na zásoby. Téma audit zásob jsem si zvolila pro jeho zajímavost a zároveň možnost rozšířit si své znalosti v oblasti auditu.

Cílem mé diplomové práce je popsat problematiku zásob dle českých právních předpisů. Zaměřím se především na vymezení základních pojmů, účtování, oceňování, inventarizaci apod.

Dalším cílem je charakterizovat zásoby dle mezinárodních účetních standardů. V krátkosti se zmíním o procesu harmonizace a dále se budu věnovat mezinárodnímu účetnímu standardu IAS 2 – Zásoby a jeho aplikaci v praxi.

V neposlední řadě je cílem mé práce vymežit právní úpravu a základní pojmy auditu, v krátkosti popsat jeho jednotlivé fáze a nastítnit, jak by měl auditor postupovat při auditu zásob.

Při zpracování diplomové práce jsem použila metodu popisu, analýzy a syntézy.



## **2. Charakteristika zásob dle českých předpisů**

### **2.1. Pojem zásoby**

Zásoby jsou oběžným aktivem účetní jednotky, jednotlivé složky vymezuje § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“).

Mezi zásoby se řadí:

- Materiál,
- Nedokončená výroba a polotovary,
- Výrobky,
- Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny,
- Zboží,
- Poskytnuté zálohy na zásoby.

### **Materiál**

Materiálem se rozumí všechny předměty, určené k jednorázové spotřebě, a to ve výrobní i nevýrobní činnosti a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než jeden rok, bez ohledu na jejich pořizovací cenu. Patří zde např.:

- suroviny a základní materiál – při procesu výroby přechází zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- pomocné látky – při procesu výroby rovněž přechází přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu (např. barvy, laky),
- provozovací látky – látky potřebné pro zajištění provozu účetní jednotky (např. palivo, čisticí prostředky, mazadla),
- náhradní díly včetně náhradních dílů potřebných k výměně komponenty,
- obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako zboží či dlouhodobý majetek,
- další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí, o kterých účetní jednotka účtuje jako o zásobách,

- pokusná zvířata.<sup>1</sup>

### **Nedokončená výroba**

Nedokončenou výrobou se rozumí produkty, které prošly jedním nebo více výrobními stupni, nejsou tedy již materiálem, avšak nejsou dosud ani hotovým výrobkem či polotovarem.

Nedokončená výroba může být i nehmotného charakteru, a to rozpracované služby, nedokončené duševní výkony apod.

### **Polotovary vlastní výroby**

Polotovary jsou produkty, které zatím neprošly všemi výrobními stupni a budou dokončeny nebo zkomplementovány do hotových výrobků v následujícím výrobním procesu účetní jednotky. Polotovary jsou schopny přepravy, proto mohou být dodány k dalšímu zpracování jiným podnikům, popřípadě spotřebitelům. Tyto složky zásob se skladují odděleně od ostatních zásob.

### **Výrobky**

Výrobky se rozumí dokončené produkty vlastní výroby, zatím však účetní jednotkou neprodané či nespotřebované. Obvykle se skladují v samostatných odbytových skladech za účelem oddělení zásobovací a odbytové režie.

### **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**

Do této skupiny zásob patří zvířata a jejich skupiny včetně jatečných zvířat, mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, dále pak např. ryby, psi, kožesinová zvířata, včelstva, hejna krůt, slepic, kachen, perliček a hus na výkrm. Jedná se o zvířata vlastní produkce i nakupovaná.

---

<sup>1</sup> viz Vyhláška č. 500/2002 Sb.

## **Zboží**

Jedná se o druh zásob, které účetní jednotka nakupuje za účelem jejich dalšího prodeje. Zboží může být během obchodování rozbalováno, porcováno, paketoáno, upravováno jeho množství či balení, avšak podstata a užitné vlastnosti musí být zachovány.

Zbožím se rozumí i výrobky vlastní výroby, které prošly aktivací a byly předány do vlastních prodejen.

Tato složka zahrnuje také zvířata nabytá za účelem prodeje včetně zvířat vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji, avšak kromě jatečných zvířat.

*„V účetních jednotkách, jejichž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, mohou být zbožím i nemovitosti nakupované za účelem prodeje za podmínky, že nejsou touto účetní jednotkou používány, pronajímány či technicky zhodnocovány.“<sup>2</sup>*

## **Poskytnuté zálohy na zásoby**

Zásobami jsou rovněž poskytnuté zálohy na zásoby, jedná se o krátkodobé a dlouhodobé zálohy, poskytnuté dodavatelům na pořízení zásob.

### **2.2. Účtování zásob**

V účtovém rozvrhu je pro zásoby vyčleněna celá účtová třída 1 – Zásoby (viz **Příloha č. 1**).

Existují dva způsoby, kterými lze o pořízení a úbytku zásob účtovat, a to tzv. způsob A nebo způsob B. Na začátku účetního období si účetní jednotka zvolí jeden ze způsobů, v jehož rámci nesmí během účetního období měnit postup účtování.

U obou způsobů je potřeba vést předepsanou analytickou evidenci za účelem zjištění stavu zásob při inventarizaci. Analytická evidence zásob se vede podle jednotlivých skladových položek, má formu skladových karet nebo datových souborů v počítači.

Analytická evidence zásob obsahuje zejména označení (druh), datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, množství zásob a další údaje.

---

<sup>2</sup> viz Louša (2007, str. 12)

### **2.2.1. Způsob A**

Způsobem A se účtují zásoby na účty pořízení a skladové účty, představované účty účtových skupin 11 – Materiál, 12 – Zásoby vlastní výroby a 13 – Zboží. Skladová evidence musí být vedena jak v jednotkách množství, tak i v příslušném ocenění. Pořizovací ceny nakoupených zásob se účtují na vrub příslušného účtu zásob souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3.

Aktivace materiálu, služeb a zboží se účtuje na vrub příslušného účtu zásob se souvztažným zápisem příslušného účtu účtové skupiny 62 – Aktivace.

Převzetí materiálu a zboží na sklad se zaúčtuje v pořizovacích cenách u nákupů a ve vlastních nákladech u zásob vlastní výroby účetním zápisem na vrub účtu 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách, ve prospěch účtu 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží.

Spotřeba materiálu a prodej zboží se zaúčtuje na vrub účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy a při prodeji materiálu na vrub účtu 542 – Prodaný materiál souvztažně s příslušným účtem zásob.

Přírůstky zásob vlastní výroby se v průběhu účetního období zaúčtují ve výši vlastních nákladů na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby, ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti. V případě vyskladnění zásob se toto zaúčtuje na vrub účtů účtové skupiny 61 – Změny stavu zásob vlastní výroby, se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby.

### **2.2.2. Způsob B**

Při účtování o zásobách způsobem B musí být rovněž vedena skladová evidence, prakticky ve stejném rozsahu jako u způsobu A, ale v účetnictví se účtuje při pořízení přímo do nákladů (např. na účet 501 – Spotřeba materiálu). Na skladových účtech zásob se pak účtuje pouze na konci účetního období při uzávěrce účetních knih. Provede se inventura, zjistí se účetní hodnota zásob a zaúčtuje se na skladových účtech. O přírůstek nebo úbytek hodnoty skladu od předchozí inventury se opraví náklady.

Tím, že jsou při tomto způsobu zásoby účtovány přímo do nákladů, vzniká několik problémů. V okamžiku nákupu není obvykle známo, jak bude nakoupený materiál použit, zda jako přímý či režijní, na jakou zakázku, pro jaké středisko apod. Dále zaniká možnost vyjádřit vliv časového rozdílu mezi okamžikem splnění dodávky a zúčtováním odpovídajícího

závazku. Proto by se měla účetní jednotka rozhodnout, zda bude účtovat o nákladech v momentě přijetí faktury nebo v momentě doručení zásob, přitom však nemůže být porušena povinnost zaúčtovat všechny účetní případy do období, se kterým věcně a časově souvisí.<sup>3</sup>

Přestože by měl tento způsob účtování znamenat zjednodušení účetnictví, vede spíše k problémům a je vhodný jen pro omezený okruh účetních jednotek s velmi jednoduchou činností, popřípadě pro účetní jednotky, u nichž jsou náklady na spotřebu materiálu zanedbatelnou položkou.

Před rozhodnutím o způsobu účtování je třeba vzít v úvahu, že při způsobu B je během roku zkreslován výsledek hospodaření, protože náklady na materiál jsou vykazovány v momentě jeho pořízení a ne v momentě jeho skutečné spotřeby.

U obou způsobů účtování se při uzavírání účetních knih účtuje o zásobách na cestě na vrub příslušného účtu účtových skupin 11 – Materiál nebo 13 – Zboží. Zásobami na cestě se rozumí vyúčtování za dodání zásob, které účetní jednotka zatím nepřevzala. Nevyfakturované dodávky se účtují ve prospěch dohadných účtů pasivních účtové skupiny 38 – Přejímané účty aktiv a pasiv.

Převod zásob vlastní výroby do vlastních prodejen se účtuje prostřednictvím příslušného účtu účtové skupiny 62 – Aktivace.

Účetní jednotka si v rámci svého předpisu pro příslušné období může stanovit normy přirozených úbytků zásob a také rozhodnout, jaké druhy materiálu bude účtovat přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, avšak s ohledem na skutečnost, že spotřeba materiálu vykázaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

K zásobám se tvoří a používají opravné položky podle Českého účetního standardu (dále jen „ČÚS“) pro podnikatele č. 005 – Opravné položky.

Při uzavírání účetních knih se inventarizační rozdíly účtují postupem uvedeným v ČÚS pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.

---

<sup>3</sup> viz Louša (2007)

### **2.3. Cena zásob**

Pravidla pro oceňování zásob jsou vymezena v ČÚS pro podnikatele č. 015 – Zásoby, bodě 3. Zásoby se oceňují podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) a § 49 Vyhlášky.

Existují tři druhy cen pro oceňování zásob:

- pořizovací cena,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cena (odborný odhad).

Zásoby se oceňují k okamžiku uskutečnění účetního případu. Změnu způsobu oceňování může účetní jednotka provést pouze k datu roční závěrky. Pokud se však rozhodne změnit způsob oceňování během účetního období, musí provést přecenění zásob a vzniklé rozdíly se proúčtují na účty 581 – Náklady na změnu metody nebo 681 – Výnosy ze změny metody.

#### **Pořizovací cena**

V pořizovacích cenách se účtuje nakoupený materiál nebo zboží na skladě. Součástí pořizovací ceny není jen cena pořízení, ale také náklady související s pořízením. Cena pořízení je samotná cena materiálu nebo zboží. Náklady souvisejícími s pořízením jsou zejména dopravné, clo, pojistné, provize apod.

#### **Vlastní náklady**

Ocenění vlastními náklady se používá u zásob vlastní výroby. Zahrnuje přímé náklady na ně vynaložené (materiál, mzdy) i část nepřímých nákladů, která se k jejich pořízení vztahuje (energie, režijní náklady). Do těchto nákladů nelze pro účely oceňování zásob zahrnovat náklady sankční povahy, bez ohledu na to, zda jsou či nejsou uplatnitelné do základu daně z příjmů.

#### **Reprodukční pořizovací cena**

Jedná se o cenu stanovenou na základě znaleckého posudku či odborného odhadu a používá se tam, kde původní cena není známa. Reprodukční pořizovací cenou mohou být oceněny zásoby, které byly nabyty darem, nalezeny jako inventarizační přebytek, které byly vloženy do společnosti společníkem apod.

## 2.4. Metody pro oceňování nakoupených zásob

Pro oceňování zásob stejného druhu v pořizovací ceně se v účetnictví používá několik metod:

- FIFO,
- vážený aritmetický průměr,
- pevná skladová cena,
- oceňovací odchylky.

### Metoda FIFO

Tato metoda se také nazývá „první do skladu, první ze skladu“, její název je zkratkou anglického „First in, First out“. Jedná se o oceňování vyskladňovaných položek cenou pořízení nejstarší skladované zásoby. Hlavním cílem této metody je přiblížit rozvahové ocenění zásob co nejvíce současným cenám na trhu.

Opačný postup nabízí metoda LIFO, nazývaná „poslední do skladu, první ze skladu“. Tou se dosáhne ocenění nákladů cenami přibližujícími se cenám na trhu. Čím delší dobu jsou zásoby skladovány, tím více je pravděpodobné, že rozvahové ocenění nebude odpovídat současným cenám. U nás však tento způsob ocenění nemůže být používán.<sup>4</sup>

### Metoda váženého aritmetického průměru

Podstatou metody váženého aritmetického průměru je, že se při každém pořízení vypočte vážený průměr ze zásob určité položky na skladě a nového přírůstku, tj. každé ceně je přisouzena váha podle počtu jednotek. Všechna vyskladnění dané položky, následující po posledním příjmu, jsou oceňována takto vypočtenou cenou až do jejího úplného vyskladnění či nového nákupu.

Při použití této metody je nutno vážený aritmetický průměr stanovit nejméně jednou za měsíc (např. k poslednímu dni v měsíci).<sup>5</sup>

V případě, že je nakoupena zásoba položky, která v momentě pořízení na skladě není, použije se skutečná pořizovací cena, průměr nelze vypočítat.

---

<sup>4</sup> viz Louša (2007)

<sup>5</sup> viz Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby

## **Metoda pevné skladové ceny**

Dle ČÚS 015 – Zásoby není vyloučeno ocenění zásob pomocí předem stanovené (skladové) ceny. Stanovení této ceny však žádný předpis neupravuje, proto je nutno se řídit obecnými pravidly tak, aby nedošlo k porušení zásady nejvěrnějšího zobrazení skutečnosti. Obvykle se při stanovení cen vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentě stanovení skladových cen. Každá účetní jednotka by měla ve svém vnitřním předpise mít stanovenou pevnou skladovou cenu zásob materiálu, zahrnující plánované náklady na jejich pořízení. Rozdíl mezi skutečnou a pevnou skladovou cenou se účtuje na analytickém účtu 112/01 – Materiál na skladě, jako cenový rozdíl. Při vyskladnění materiálu ze skladu se odepisuje cenový rozdíl do nákladů podle průměrného procenta za určité období.

## **Metoda oceňovacích odchylek**

Při oceňování zásob pevnou skladovou cenou vznikají rozdíly mezi ní a skutečnou pořizovací cenou, tzv. oceňovací odchylky.

Způsob rozpouštění odchylek má být podle ustanovení bodu 3.3. ČÚS č. 015 – Zásoby stanoven závazným způsobem.<sup>6</sup>

### **2.5. Způsoby pořízení zásob**

Zásoby lze pořídit několika způsoby:

- nákupem (dodavatelsky, za hotové),
- darováním,
- dědictvím,
- vlastní výrobou,
- zjištěním inventarizačního přebytku,
- vkladem, atd.

---

<sup>6</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby, bod 3.3.

*„Pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem závazně stanoveným účetní jednotkou.“*



### 2.5.1. Pořízení zásob nákupem

Jedná se o nákup zásob od externího dodavatele na fakturu nebo přímo v hotovosti.

Nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, tedy cenou, kterou požaduje uhradit dodavatel, navýšenou o náklady související s pořízením, které jsou k úhradě odběrateli, např. přepravné, provize, pojistné při dopravě. Do nákladů souvisejících s pořízením se zahrnuje rovněž poštovné nebo skladné v meziskladech. Nutno dodat, že do pořizovací ceny se zahrnuje pouze přepravné hrazené odběratelem, které dokončuje proces pořízení, tzn. přepravné na místo prvního uskladnění či umístění. Další převozy jsou pak nákladem na výrobu či na skladování.

Obdobně jako přepravné a další náklady související s pořízením je součástí pořizovací ceny i clo, a to i kdyby bylo zjištěno dodatečně po ukončení období vytváření zásob.<sup>7</sup>

Do pořizovací ceny se nezahrnují finanční náklady, např. úroky a kursové rozdíly, protože § 49 odst. 1 Vyhlášky tyto náklady výslovně z ocenění zásob pořizovací cenou vylučuje.<sup>8</sup>

#### Způsob A

Nákup zásob se zaúčtuje na účet 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží, na kterých se sledují všechny náklady spojené s pořízením, tzn. cenu zboží, přepravné, pojistné, clo apod. Na základě příjemky se zboží převede do skladu a zaúčtuje na účet 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Záleží na tom, jakou metodiku oceňování účetní jednotka zvolí. Pokud jsou součástí pořizovací ceny vedlejší pořizovací náklady, je vhodnější používat účet 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží.

#### Způsob B

Při účtování způsobem B se v průběhu roku na skladových účtech neúčtuje. Nakoupený materiál nebo zboží se účtuje přímo do nákladů.

---

<sup>7</sup> viz Louša (2007)

<sup>8</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 49 odst. 1

*„Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.“*

### **2.5.2. Pořízení zásob vlastní výrobou**

Jelikož zásoby vlastní výroby vznikají přeměnou ostatních složek majetku, jsou do okamžiku prodeje součástí majetku, tedy aktiv účetní jednotky. Protože jejich výroba se účtuje jako snížení majetku (aktiv) na straně jedné a vznik nákladů na straně druhé, vrací se zpět do majetku tím, že jejich přírůstek se zaúčtuje jako zvýšení stavu zásob se souvztažným zápisem ve výnosech jako ekvivalent vynaložených nákladů. Celý tento proces je podstatou aktivace.

Pro účtování zásob vlastní výroby je používána účtová skupina 12 – Zásoby vlastní výroby a pro zachycení aktivace těchto zásob, tj. jejich výrobu, účtová skupina 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.

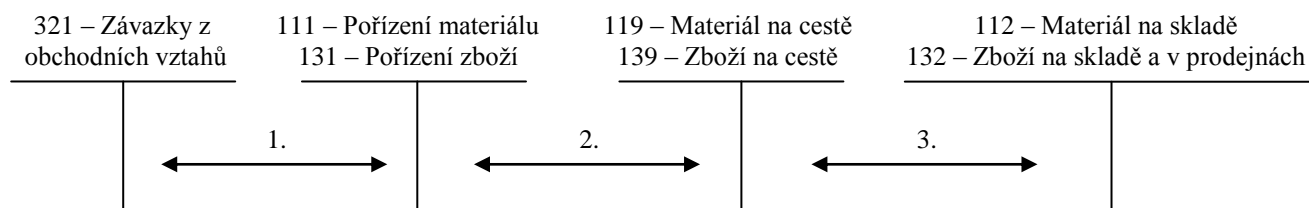
### **2.6. Zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky**

Při účtování pořízení zásob na konci účetního období dochází ke vzniku zvláštních případů – zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky. Tyto zvláštnosti vyplývají ze skutečnosti, že účetní jednotka nemá k dispozici potřebné účetní doklady – fakturu a příjemku.

#### **Zásoby na cestě**

V případě, že k rozvahovému dni má účetní jednotka k dispozici fakturu za nakoupenou zásobu, ale zásoba fyzicky nedorazila, je třeba převést z účtu 111 – Pořízení materiálu (nebo 131 – Pořízení zboží) hodnotu faktury na účet 119 – Materiál na cestě (nebo 139 – Zboží na cestě). V následujícím účetním období, poté, co účetní jednotka zásobu obdrží, bude účtovat přijetí zásoby na sklad právě proti účtu zásoby na cestě (viz Obr. 2.1).

*Obr. 2.1 – Účtování zásob na cestě*

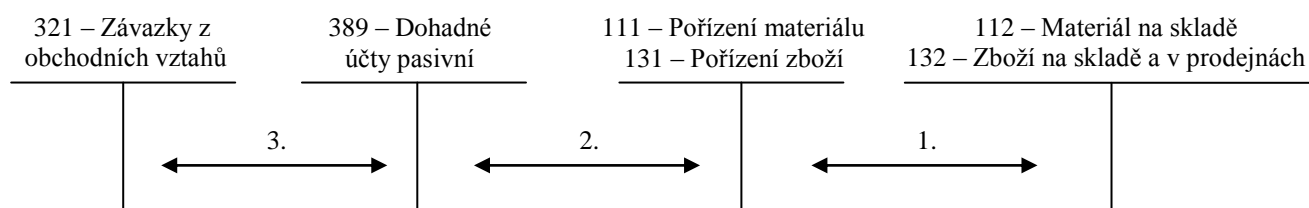


1. faktura za nakoupené zásoby
2. zásoby k rozvahovému dni nedorazily
3. příjemka zásob v následujícím účetním období

### **Nevyfakturované dodávky**

Jestliže účetní jednotka k rozvahovému dni zásobou disponuje, nicméně fakturu za pořízenou zásobu doposud neobdržela, musí převést z účtu 111 – Pořízení materiálu (nebo 131 – Pořízení zboží) odhadovanou výši ceny zásoby na účet 389 – Dohadné účty pasivní. Jakmile v následujícím účetním období účetní jednotka fakturu obdrží, odúčtuje dohadnou položku ve prospěch účtu 321 – Závazky z obchodních vztahů (viz Obr. 2.2). Výše nevyfakturované dodávky se stanoví na základě uzavřené smlouvy nebo odhadem dle příslušných dokladů, které má účetní jednotka k dispozici.

*Obr. 2.2 – Účtování nevyfakturovaných dodávek*



1. příjemka nakoupených zásob
2. dodávka k rozvahovému dni nebyla vyfakturována
3. faktura za nakoupené zásoby došla v následujícím účetním období

## **2.7. Způsoby vyskladnění zásob**

Úbytek zásob se vyjadřuje v ceně, ve které jsou evidovány na skladě.

Úbytek zásob může být z důvodu:

- spotřeby,
- prodeje,
- darování,
- vkladu,
- škody.

### **2.7.1. Spotřeba zásob**

Spotřeba zásob je typická pro neobchodní účetní jednotky. Je třeba dobře zorganizovat účtování o nákladech na spotřebu tak, aby podávalo co nejvíce informací. Ve výrobních účetních jednotkách by mělo být rozhodnuto o tom, které druhy materiálu a v jakých případech budou při vyskladnění směřovány do přímých nákladů zakázek nebo výrobků. Je vhodné vyčlenit alespoň jeden analytický účet pro sledování spotřeby přímého materiálu. Přímým materiálem je takový materiál, který je přímo přiřaditelný k jednici výroby.

U obchodních účetních jednotek, které nemají rozsáhlou spotřebu materiálu, není nutno zavádět zvláštní sklad materiálu. Materiál lze vést na účtu zásob zboží a při vyskladnění pro vlastní spotřebu účtovat na účet 501 – Spotřeba materiálu.

### **2.7.2. Prodej zásob**

Pro účtování o prodeji zboží jsou použity účty 504 – Prodané zboží a 604 – Tržby za zboží.

#### **Způsob A**

Tímto způsobem se prodej zásob účtuje jako jejich úbytek do nákladů a zároveň výnos z prodeje proti pohledávkám, případně tržba v hotovosti proti pokladně. Je důležité kontrolovat úplnost a včasnost vyskladnění a vystavení faktur.

## **Způsob B**

U způsobu B se nakupované zásoby účtují do nákladů přímo při pořízení, tzn. že se na účet 504 – Prodané zboží účtuje obvykle při převzetí nakoupeného zboží na sklad nebo do prodejny. Pokud účetní jednotka vede také sklad zásob materiálu, účtuje v okamžiku nákupu přímo na účet 501 – Spotřeba materiálu.

V případě zjištění jiného použití, než jaké bylo původně zaúčtováno, je lépe provést přeúčtování na správný finanční účel použití. Např. u prodeje materiálu přeúčtovat příslušnou hodnotu z účtu 501 – Spotřeba materiálu na účet 542 – Prodaný materiál.

*„O výnosech z prodeje se účtuje běžným způsobem v momentě vzniku pohledávky.“<sup>9</sup>*

I u způsobu B musí být vedena skladová evidence, proto na všechny prodané zásoby v určitém účetním období musí být vystaveny v tomtéž období vydané faktury a na veškeré použití zásob pro vlastní potřebu výdejký do spotřeby.

### **2.7.3. Darování zásob**

Zaúčtování darování je velice jednoduché, u darujícího na vrub účtu 543 – Dary, ve prospěch účtu z účtové třídy 1 – Zásoby, a u obdarovaného na vrub účtu z účtové třídy 1 – Zásoby, ve prospěch účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy.

Obdarovaný hradí darovací daň, tento případ se zaúčtuje jako náklad na vrub účtu 538 – Ostatní daně a poplatky, ve prospěch účtu 345 – Ostatní daně a poplatky.

Dárce hradí darovací daň při darování do ciziny nebo jako ručitel. Při darování do ciziny darující zaúčtuje darovací daň na vrub účtu 538 – Ostatní daně a poplatky, ve prospěch účtu 345 – Ostatní daně a poplatky. V případě, že daň platí ručitel, vzniká mu pohledávka vůči obdarovanému, účetně tedy na vrub účtu 378 – Jiné pohledávky, ve prospěch účtu 345 – Ostatní daně a poplatky.

Dle § 25 odst. 1 s) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZodZP“) nelze do ceny zásob darovací daň zahrnout.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> viz Louša (2007, str. 70)

<sup>10</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 25 odst. 1 s)

*„Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména daň dědickou, darovací, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) a dále odloženou daň podle zvláštního právního předpisu.“*

#### 2.7.4. Vklad zásob

*„Zásoby mohou být vkládány do podnikání jiných osob buď jako součást celkového vkladu majetku, případně i závazků, nebo samostatně. Účtování je jednoduché a téměř shodné pro způsob A i B. Na rozdíl od způsobu A u způsobu B bude účetní zápis o úbytku zásob u vkládajícího nahrazen snížením nákladů na spotřebu. U přijímajícího budou zvýšeny náklady na spotřebu.“*<sup>11</sup>

#### 2.7.5. Škody na zásobách<sup>12</sup>

Škodou se rozumí fyzické znehodnocení, tedy neodstranitelné poškození nebo zničení, a to z objektivních i subjektivních příčin. V kompetenci každé účetní jednotky je stanovit normy přirozených úbytků zásob. Většinou tak činí svým vnitřním předpisem.

Nejobektivnějším způsobem stanovení úbytků zásob je protokolární změření či zvážení konkrétní zásoby v určitém okamžiku. Tyto zásoby jsou následně vystaveny běžným provozním podmínkám a po uplynutí předem určené doby se opět změří nebo zváží a výsledek se protokolárně zapíše. Rozdíl mezi naměřenými hodnotami je norma přirozeného úbytku.

Škoda v provozní oblasti, tedy i na zásobách, se účtuje na účet 549 – Manka a škody. Pokud na zásobách dojde k neodstranitelné škodě zaviněním určité osoby, zaúčtuje se předpis její náhrady ve prospěch účtu 648 – Ostatní provozní výnosy. Pohledávka za manka a škody vůči odpovědným osobám se zaúčtuje ve prospěch účtu 378 – Jiné pohledávky. Tato pohledávka musí být zaúčtována do období, kdy škoda vznikla. To platí i pro náhrady škod od pojišťovny. Pokud by při uzavírání účetních knih nebyla známa částka náhrady, je třeba zaúčtovat výnosy alespoň jako dohadnou položku.

V případě, že by byla škoda způsobena neznámým pachatelem a nebude hrazena pojišťovnou, je na základě potvrzení policie škoda zaúčtována na účtu 549 – Manka a škody daňově uznatelná.

---

<sup>11</sup> viz Louša (2007, str. 80)

<sup>12</sup> viz Louša (2007)

Jestliže dojde ke škodě živelnou pohromou, pak je tato škoda při dodržení podmínek uvedených v § 24 odst. 10 ZoDzP<sup>13</sup> rovněž daňově uznatelná, a to i za předpokladu, že nebude hrazena pojišťovnou. V tomto případě se náklad zaúčtuje na účet 582 – Škody.

## 2.8. Zvířata

Jak již bylo na začátku zmíněno, jistým druhem zásob jsou i zvířata. Do této kategorie náleží mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm, psi atd.

Při účtování způsobem A se stav a pohyb zvířat eviduje na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Tento účet zachycuje mladá chovná zvířata a zvířata ve výkrmu od jejich narození do ukončení výkrmu nebo přecházení do kategorie chovných a tažných zvířat, jež je součástí dlouhodobého hmotného majetku. Nákup zvířat se v pořizovací ceně zaúčtuje na vrub účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Zvířata vlastního odchovu se ve výši vlastních nákladů nebo reprodukční pořizovací ceny, pokud vlastní náklady nelze zjistit, zaznamenají na vrub účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, ve prospěch účtu 614 – Změna stavu zvířat. Váhové přírůstky zvířat se oceňují vlastními náklady, evidují na vrub účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a ve prospěch účtu 614 – Změna stavu zvířat, stejně jako přebytky zjištěné inventarizací. Nezaviněný úhyn či úbytky prodejem se zaúčtují opačným způsobem, tedy na vrub účtu 614 – Změna stavu zvířat, ve prospěch účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.<sup>14</sup>

V případě účtování zásob způsobem B se na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny účtuje při uzavírání účetních knih.

---

<sup>13</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 24 odst. 10

*„Za živelní pohromu se pro účely tohoto zákona považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení. Výše škody musí být doložena posudkem pojišťovny, a to i v případě, že poplatník není pojištěn, nebo posudkem soudního znalce.“*

<sup>14</sup> Příloha č. 2 Opatření ministerstva financí č. 63/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele

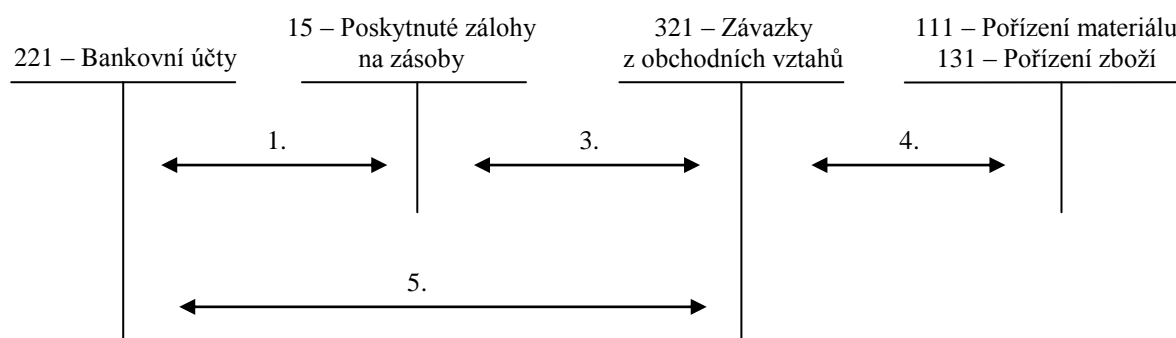
„Na ztrátu a brakování<sup>15</sup> hejna slepic určeného ke snášení konzumních vajec může účetní jednotka vytvářet rezervu v rámci účtu účtové skupiny 45 - Rezervy.“<sup>16</sup>

## 2.9. Poskytnuté zálohy na zásoby

Při nákupu zásob může dodavatel před vlastním dodáním a vyfakturováním položek zásob požadovat zaplacení zálohy. Tento požadavek mívá často formu tzv. proforma faktury, která není účetním ani daňovým dokladem. Jedná se pouze o výzvu k zaplacení a účetní jednotce slouží jako podklad pro příkaz k úhradě požadované částky. Proforma faktura se tedy neúčtuje.

Zaplacená záloha na pořízení zásob je považována za zásoby, o kterých se účtuje na vrub účtů v účtové skupině 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby. Po přijetí faktury od dodavatele se poskytnutá záloha vyúčtuje na vrub účtu dodavatelů a zaplacen je už pouze případný rozdíl mezi částkou faktury a poskytnutou zálohou (viz Obr. 2.3)

Obr. 2.3 – Účtování poskytnutých záloh na zásoby



1. poskytnutá záloha na zásoby (800) – zaúčtuje se na základě výpisu z běžného účtu
2. přijetí proforma faktury (800) – neúčtuje se
3. faktura za zásoby (950)
4. vyúčtování poskytnuté zálohy
5. doplatek faktury (150)

<sup>15</sup> brakace – vyřazení zvířat z chovu pro nevyhovující zdravotní stav

<sup>16</sup> bod 4.4.5. Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 – Zásoby



## 2.10. Inventarizace

Inventarizace je velice důležitou součástí účetnictví, bez jejíhož řádného provedení nelze považovat účetnictví za průkazné. Povinnost inventarizace účetním jednotkám ukládá § 29 - § 30 ZoÚ. Účelem inventarizace je ověřit, zda stav majetku a závazků zachycený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Dá se tedy říci, že inventarizace je nástrojem věcné kontroly účetnictví. Inventarizace má rovněž prokázat reálnost ocenění vykazovaného majetku a závazků, tj. zhodnotit, zda jejich účetní ocenění je totožné či výrazně odlišné od tržní hodnoty.

Aby mohl být sestaven přehled majetku a závazků k určitému časovému okamžiku, je třeba zjistit jejich skutečný stav. K tomu slouží inventura, která je tedy prvním a nejdůležitějším krokem inventarizace. Skutečný stav zásob se zjišťuje fyzickou inventurou, a to počítáním, měřením nebo vážením.

Údaje zjištěné inventurou se zapisují do inventurního soupisu, v němž se uvádějí všechny položky zásob ve hmotných jednotkách a v peněžním vyjádření, dále způsob zjišťování skutečných stavů a okamžik zahájení a ukončení inventury. Inventurní soupis je průkazný účetní záznam, musí být řádně označen a opatřen podpisem jak osoby odpovědné za inventuru, tak osoby odpovědné za provedení inventarizace.

Z hlediska periodicity se rozeznává inventarizace periodická a průběžná.

Periodická inventarizace se provádí pravidelně k okamžiku, ke kterému účetní jednotka sestavuje účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou a pro účely podání návrhu na vyrovnání. Není-li možno fyzickou inventuru zásob provést k okamžiku účetní závěrky, lze ji provádět v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období.

Průběžná inventarizace se provádí postupně během účetního období u zásob, u nichž se účtuje podle druhů, podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob. Termín této inventarizace si účetní jednotka stanoví sama. Podmínkou pro uplatnění průběžné inventarizace je vhodně zvolený způsob účtování, který musí umožnit zjišťovat účetní stav zásob konkrétního inventovaného místa či druhu zásoby v kterémkoli okamžiku. Jinak by nemohlo být provedeno porovnání skutečného stavu s účetnictvím a proces inventarizace by nemohl být završen. Každý druh zásob musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období.

Inventarizace je obvykle prováděna na základě vnitřního předpisu účetní jednotky. Tímto předpisem by měla být stanovena základní pravidla provádění inventurních a inventarizačních prací a určeny osoby odpovědné za provedení jednotlivých dílčích etap.

Inventarizaci provádí inventarizační komise, jejíž členy jmenuje vedení podniku. Musí mít nejméně dva členy, přičemž vedoucím inventarizační komise nesmí být hmotně odpovědný pracovník.

O inventarizaci se vyhotovuje inventarizační zápis, ve kterém se uvádí den zahájení a ukončení inventarizace a musí být opatřen podpisem všech členů inventarizační komise (viz **Příloha č. 2**). Přílohou inventarizačního zápisu jsou inventurní soupisy. Povinností účetní jednotky je úschova inventarizační dokumentace po dobu pěti let po jejím provedení.<sup>17</sup>

### **2.10.1. Inventarizační rozdíly**

Porovnáním skutečného stavu zásob se stavem v účetnictví mohou vzniknout inventarizační rozdíly, jimiž jsou manka a přebytky. Ty musí být zaúčtovány do účetního období, ve kterém byly zjištěny.

Manka vznikají v případě, je-li skutečný stav nižší než účetní a vzniklý rozdíl nelze doložit účetním dokladem či prokázat jiným způsobem.<sup>18</sup> Z hlediska povahy se člení na manka zaviněná a nezaviněná. Z hlediska účtování lze rozlišovat:

- Manka do výše norem přirozených úbytků

Podnik svým vnitřním účetním předpisem stanoví normy přirozených ztrát zásob, způsobených manipulací a přirozenými vlivy, kterým nelze zabránit (např. vysychání, rozprach). Účetní jednotka vyhlášené normy přirozených úbytků vnitřním předpisem (novým nebo jeho dodatkem) vždy předem pro každé účetní období (kalendářní či hospodářský rok) aktualizuje a přihlíží přitom k souvisejícím změnám (např. modernizace výrobního zařízení, zařízení prodejen, zlepšení bezpečnostní ochrany uvnitř prodejen proti krádežím apod.).<sup>19</sup>

Vnitřní účetní předpis by měl vymezovat zejména:

- a) vybrané druhy zásob, na něž se vyhlášené normy vztahují,
- b) výši normy přirozených úbytků. Tato norma se obvykle stanoví v procentech pro jednotlivé druhy zásob, které jsou sledovány v naturálních jednotkách (např. v kilogramech, litrech atd.). U zásob sledovaných v peněžních

---

<sup>17</sup> viz Sotona (2006)

<sup>18</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

<sup>19</sup> viz Schiffer (2008)

jednotkách (Kč), jako např. v prodejnách, se stanoví výše této normy v Kč (tzv. ztratné),

- c) účel stanovených norem, např. normy úbytků se stanoví ke krytí přirozených a nezaviněných ztrát vznikajících déletrvajícím skladováním (vyschnutím, vypařením, hnilobou, rozkladem apod.),
- d) podmínky, za nichž je možno normy ztrát uplatnit,
- e) základnu, z níž se provádí výpočet celkového úbytku do normy (např. tržby za prodané zboží v Kč za inventarizované účetní období,
- f) způsob výpočtu úbytků do normy,
- g) případy, na něž se normy mank nevztahují, např. zásoby vrácené dodavatelům.

Úbytky zásob v rámci stanovených norem přirozených úbytků se účtují podle charakteru zásob na vrub účtu 501 – Spotřeba materiálu, 504 – Prodané zboží nebo na vrub příslušného účtu v účtové skupině 61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti.

- Manka zaviněná a ostatní (manka nad normu přirozených úbytků, zaviněná manka do normy přirozených úbytků a všechny manka na zásobách, u nichž není normován přirozený úbytek)

Manka zaviněná a ostatní se účtují jako provozní náklad na vrub účtu 549 – Manka a škody a zároveň dochází k úbytku zásob. Situace musí být projednána inventarizační komisí, která podle míry zavinění stanoví výši náhrady. V případě, že došlo ke škodě na zásobách z mimořádných příčin, zaúčtuje se tato škoda do mimořádných nákladů s použitím účtu 582 – Škody.

Předepsané náhrady za manko se účtují jako provozní výnos ve prospěch účtu 648 – Ostatní provozní výnosy, popřípadě 688 – Ostatní mimořádné výnosy a na vrub 335 – Pohledávky za zaměstnanci nebo 378 – Jiné pohledávky, pokud škodu hradí pojišťovna. Nebyla-li pojistná událost likvidována do konce účetního období, zaúčtuje se předpokládaná náhrada škody od pojišťovny na vrub účtu 388 – Dohadné účty aktivní.

Je-li skutečný stav zásob vyšší než vykazuje účetnictví, nazývá se tento rozdíl přebytek. Účtuje se jako výnos na účet 648 – Ostatní provozní výnosy, současně dochází k přírůstku aktiv na účtu zásob. Pokud je prokazatelné, že k přebytku zásob došlo chybným zaúčtováním při jejich vyskladnění, pak se tento přebytek zaúčtuje ve prospěch účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy.

### 2.10.2. Opravné položky

Na základě inventarizace může být zjištěno, že hodnota zásob je nižší než ocenění zásob v účetnictví. Vzniká tak povinnost účetní jednotky vytvořit opravnou položku k zásobám<sup>20</sup>. „*I když by z textu zákona mohlo být vyvoláno zdání, že se tyto opravné položky vytvářejí pouze v účetních jednotkách, jejichž předmětem činnosti je nákup a prodej zboží, není tomu tak.*“<sup>21</sup> Pojem prodejní cena v tomto případě obsahuje i prodejní cenu spotřebované zásoby obsažené ve výrobku. Pokud by tedy bylo zjištěno, že zásoba materiálu v průmyslu, stavebnictví, zemědělství či jiné činnosti bude použita na účely, pro které nebyla původně určena a kde by stačil materiál nižší hodnoty, nebo že došlo k poklesu cen a nebude realizován původně předpokládaný výnos, měla by být rovněž vytvořena opravná položka. Účetní jednotka musí opravnou položku vytvořit i tehdy, pokud se zjistí nepotřebný či poškozený materiál, který bude prodáván a jehož potenciální tržní cena snižená o náklady spojené s odbytem (např. balení) bude nižší než skladová cena.

Nutno dodat, že zjištění potřeby vytvoření opravných položek ukládá přímo zákon a toto zjištění je nedílnou součástí procesu inventarizace. Proto musí inventarizační dokumentace obsahovat záznamy o tom, jaké byly v tomto směru podniknuty kroky a k jakému výsledku se dospělo. Pochopitelně se nesmí zapomenout na určení osob odpovědných za toto zjišťování.

Dle zákona opravná položka snižuje hodnotu zásob na přechodnou dobu, trvalé snížení hodnoty vyjadřuje odpis. Z čehož vyplývá, že místo opravné položky lze účtovat trvalé snížení hodnoty odpisem, tedy snížením hodnoty zásob proti nákladům na škody na účet 549 – Manka a škody.<sup>22</sup>

Jak již bylo výše zmíněno, opravné položky se tedy tvoří k zásobám, u nichž snížení hodnoty není trvalého charakteru. Tvorba opravné položky se zaúčtuje na vrub účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti, souvztažně ve prospěch některého účtu účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám. Rozpouštění, popřípadě zrušení opravné položky se v účetnictví zaznamená opačným zápisem než její vytvoření.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 26 odst. 1

„*Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou.*“

<sup>21</sup> viz Louša (2007, str. 162)

<sup>22</sup> viz Louša (2007)

<sup>23</sup> Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky

Tvorba a zrušení opravných položek k zásobám není daňově uznatelným nákladem. Opravné položky nesmějí mít debetní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty zásob.

### 3. Charakteristika zásob dle mezinárodních účetních standardů

#### 3.1. Mezinárodní účetní standardy jako součást harmonizace

Proces harmonizace představuje sbližování účetních pravidel a účetních výkazů za účelem zajistit srovnatelnost účetních výkazů firem z různých zemí. S rostoucím propojováním národních ekonomik se zvyšovala potřeba porovnávat účetní výkazy v mezinárodním měřítku. Toho však nebylo možno dosáhnout sestavováním účetních závěrek podle národní legislativy, která se v mnoha zemích velmi liší, zejména v důsledku různorodého právního, společenského, ekonomického či politického prostředí. Snaha o harmonizaci zesílila po vstupu firem na mezinárodní kapitálové trhy i působením nadnárodních korporací.<sup>24</sup>

Mezinárodní účetní standardy (*IAS – International Accounting Standards*) jsou standardy vydávané v letech 1973 až 2001 Výborem pro mezinárodní účetní standardy (*IASC – International Accounting Standards Committee*). V roce 1997 byl vytvořen Stálý interpretační výbor (*SIC – Standing Interpretation Committee*), ten měl v kompetenci vydávat interpretace, které zpřesňují nejasnosti uvedené v mezinárodních účetních standardech, se zkratkou SIC.

V dubnu roku 2001 Výbor pro mezinárodní účetní standardy nahradila Rada pro mezinárodní účetní standardy (*IASB – International Accounting Standards Board*), která pokračuje ve vydávání nových standardů pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (*IFRS – International Financial Reporting Standards*). Tyto standardy postupně nahrazují dřívější standardy IAS. Stálý interpretační výbor byl nahrazen Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (*IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee*) a jeho interpretace jsou vydávány pod zkratkou IFRIC.<sup>25</sup>

V současné době je v platnosti 29 standardů IAS a 8 standardů IFRS a jejich cílem je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu.

Od ledna roku 2005 mají všechny společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry registrované na území Evropské unie povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními standardy finančního výkaznictví. Pro české společnosti s veřejně

---

<sup>24</sup> viz Kořínková (2007)

<sup>25</sup> [http://cs.wikipedia.org/wiki/Kategorie:Účetní\\_standardy](http://cs.wikipedia.org/wiki/Kategorie:Účetní_standardy)

obchodovanými cennými papíry to však znamená sestavit účetní závěrku dvakrát – podle české národní legislativy i dle mezinárodních účetních standardů IFRS.

Základním teoretickým východiskem IFRS je tzv. koncepční rámec, který byl schválen v roce 1989. Jeho účel spočívá ve vymezení obsahu účetní závěrky tak, aby byly minimalizovány rozdíly mezi předkládanými účetními závěrkami v zemích s různými společenskými, ekonomickými a právními poměry, a aby účetní závěrka mohla sloužit jako informační zdroj pro externí uživatele. Koncepční rámec není součástí IAS/IFRS, ani žádný z nich nenahrazuje. Pokud by došlo k rozporu mezi koncepčním rámcem a ustanoveními některého ze standardů nebo interpretace, přednost má ustanovení příslušného standardu nebo interpretace. Cílem Rady pro mezinárodní účetní standardy je při vydávání nových standardů nebo při úpravě stávajících standardů vycházet z koncepčního rámce, proto by měly být do budoucna vzniklé rozdíly minimalizovány.<sup>26</sup>

### **3.2. IAS 2 - Zásoby**

Oblast zásob upravuje standard IAS 2. Zásoby patří k jedné z prvních oblastí harmonizace účetnictví, proto byl IAS 2 jeden z prvních přijatých standardů. Poprvé byl tento standard přijat v roce 1975, jeho první verze vstoupila v účinnost od roku 1976. V roce 1993 proběhla novelizace standardu a jeho nová verze nabyla účinnosti 1.1.1995. Poslední novelizace se datuje 18.12.2003 s účinností od 1.1.2005. Od té doby IAS 2 novelizován nebyl, pouze se do něj promítly změny ostatních standardů.<sup>27</sup>

## **Cíl**

Cílem tohoto standardu je stanovit způsob účetního zobrazení zásob. IAS 2 se zabývá hlavně problematikou ocenění zásob, ať už nakupovaných či zásob vlastní výroby, a následným zúčtováním této položky do nákladů. V rámci standardu jsou rovněž popsány nákladové vzorce, které se používají pro přiřazení pořizovacích nákladů k různým druhům zásob. Dále standard řeší otázku snížení hodnoty zásob, tedy opravných položek k zásobám, včetně jejich účtování.

---

<sup>26</sup> viz Kořínková (2007)

<sup>27</sup> viz Krupová (2009)

## Rozsah působnosti

Standard se vztahuje na všechny zásoby s výjimkou:

- nedokončené výroby vyplývající ze stavebních smluv včetně dlouhodobých smluv o poskytování služeb (viz *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*),
- finančních nástrojů (viz *IAS 32 – Finanční nástroje: vykazování a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování*),
- biologických aktiv souvisejících se zemědělskou činností a zemědělskou výrobou k datu sklizně (viz *IAS 41 – Zemědělství*).

IAS 2 se nevztahuje na ocenění zásob, které jsou drženy výrobcí zemědělských a lesních produktů a jsou-li oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, nebo ocenění zásob držených makléři a obchodníky s komoditami, kteří své zásoby oceňují reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej. Změny čisté realizovatelné hodnoty nebo reálné hodnoty snížené o náklady na prodej jsou pak uznány v ziscích nebo ztrátách v období, kdy ke změně došlo.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v rámci běžného podnikání snižená o odhadnuté náklady na dokončení a náklady potřebné k uskutečnění prodeje. Reálná hodnota odráží částku, za kterou by mohlo být aktivum směneno nebo závazek vyrovnán v transakcích probíhajících za obvyklých podmínek mezi znalými a ke směně ochotnými stranami. Čistá realizovatelná hodnota se vztahuje ke konkrétní účetní jednotce, reálná hodnota však nikoliv.<sup>28</sup>

### 3.3. Definice zásob

Standard definuje zásoby jako aktiva:

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání,
- v průběhu výroby pro takovýto prodej,
- ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují v souvislosti s výrobou nebo při poskytování služeb.

Zásobami se tedy rozumí zboží, pozemky a jiný majetek nakoupený za účelem prodeje v rámci běžných aktivit podniku. Zásoby dále zahrnují výrobky vlastní výroby, nedokončenou výrobu, ale také materiál a podobné dodávky určené ke spotřebě při výrobním procesu. U

---

<sup>28</sup> České znění IAS/IFRS (2008), dostupné na: <http://www.kacr.cz/>



společnosti poskytující služby jsou součástí zásob náklady vynaložené na ty služby, u kterých zatím nebyly uznány související výnosy.

Dle IAS 2 jsou za zásoby považovány náhradní díly. „Výjimkou je situace, kdy se očekává, že budou společností využívány déle než jedno účetní období a zároveň se jedná o významné položky (viz IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení).“<sup>29</sup>

Zásoby jsou vždy vykazovány jako krátkodobá aktiva.

### **3.4. Oceňování zásob**

Pro ocenění zásob platí zásada LCM („Lower of Cost or Market“). Ocenění tedy bude v nižší z úrovní nákladů na pořízení a čisté realizovatelné hodnoty. IAS 2 na rozdíl od některých jiných standardů nepovoluje přecenění zásob na reálnou hodnotu směrem nahoru.

#### **3.4.1. Náklady na pořízení zásob**

„Náklady na pořízení, respektive tvorbu zásob zahrnují veškeré náklady na nákup, přeměnu a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.“<sup>30</sup>

##### **Náklady na nákup**

Do nákladů na nákup patří cena pořízení zásob, dovozní cla, nevratné daně, přepravní náklady, náklady na manipulaci a ostatní náklady přímo přiřaditelné k pořízení zboží, materiálu a služeb.

Náklady na nákup se snižují o obchodní slevy, rabaty a jiné podobné položky. Standard neuvádí postup zachycení těchto položek, avšak zahraniční literatura řeší danou problematiku za použití metody hrubé částky nebo metody čisté částky.

##### **Náklady na přeměnu**

Zásoby vlastní výroby, jimiž mohou být hotové výrobky, nedokončená výroba či polotovary vlastní výroby, se oceňují v nákladech, které přímo souvisí s jednotkami produkce.

---

<sup>29</sup> viz Krupová (2009, str. 204)

<sup>30</sup> České znění IAS/IFRS (2008, str. 21), dostupné na: <http://www.kacr.cz/>

Tyto náklady zahrnují přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy) a systematicky alokovanou fixní a variabilní výrobní režii.

Fixní režie vyjadřuje nepřímé výrobní náklady, které zůstávají ve vztahu k objemu produkce relativně neměnné. Fixní režii mohou být např. odpisy a údržba výrobních budov a zařízení, náklady na řízení a správu výroby apod.

Variabilní režijní náklady jsou nepřímé náklady, které se mění přímo úměrně nebo téměř přímo úměrně v závislosti na objemu výroby. Variabilní režie zahrnuje např. nepřímý materiál nebo nepřímé mzdy.

Zahrnutí fixní režie do nákladů na přeměnu vychází z běžného využití kapacity výrobních zařízení. Běžným využitím kapacity se rozumí předpokládaný objem výroby, kterého bude v průměru dosaženo během několika období za běžných okolností, přičemž se musí brát v úvahu kapacita, která nebude využita z důvodu plánované údržby. Jestliže se tedy blíží běžné kapacitě, lze využít skutečný objem výroby. V případě nízké výroby, nebo pokud se výrobní zařízení vůbec nevyužívá, částka fixní režie přiřazená jednotce výroby se nezvyšuje. Nepřiřazená režie se uznává jako náklad ovlivňující zisk v období jejího vynaložení. V případě neobvykle vysoké výroby se částka fixních nákladů přiřazená jednotce výroby sníží tak, aby zásoby nebyly oceněny nad úroveň nákladů. Variabilní výrobní režie se přiřazuje jednotce produkce ve vztahu ke skutečnému využití výrobních zařízení.

Metoda zahrnutí fixní režie do ocenění zásob, kterou používá IAS 2, se nazývá metoda plných nákladů. Avšak z důvodů manažerského rozhodování většina společností využívá alternativní metody, tzv. metody přímých nákladů, která zahrnuje do ocenění pouze přímý materiál, přímé mzdy a variabilní režijní náklady, které se vztahují k výrobě. Tato metoda není v souladu s požadavky IAS 2, proto je třeba při jejím použití výsledky pro potřeby finančního účetnictví upravit.

V rámci jednoho výrobního procesu může vzniknout současně více druhů produktů (např. s hlavním produktem vzniká zároveň vedlejší produkt). Jestliže nelze stanovit výši nákladů na přeměnu jednotlivých druhů produktů, přiřazují se jim prostřednictvím racionální a konzistentní rozvrhové základny. Ta může být založena např. na relativní hodnotě výnosů z prodeje jednotlivých produktů, buď ve stadiu výroby, kdy je možno produkty samostatně identifikovat, nebo po ukončení výroby. Vedlejší produkty obvykle nejsou svou podstatou až tak významné, v tom případě se oceňují čistou realizovatelnou hodnotou a tato se odečte od

nákladů hlavního produktu. Výsledkem je, že účetní hodnota hlavního produktu se významně neliší od nákladů vynaložených na jeho výrobu.<sup>31</sup>

### **Ostatní náklady**

Ostatní náklady se do ocenění zásob zahrnují pouze tehdy, jestliže byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu (např. nevýrobní režie, náklady na návrh produktů určených konkrétním zákazníkům apod.).

*„Součástí ocenění zásob naopak nejsou tyto náklady:*

- a) abnormální množství odpadu, neúčelně vynaložené práce a neúčelně vynaložených ostatních výrobních nákladů,*
- b) skladovací náklady, pokud nejsou nezbytné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm,*
- c) administrativní režie, která nepřispívá k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu a*
- d) odbytové náklady.“<sup>32</sup>*

Náklady nezahrnované do ocenění zásob se uznávají jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy.

Zvláštním případem nákladů zahrnovaných do ceny zásob jsou úroky. Tuto otázku řeší standard IAS 23 – Výpůjční náklady, podle kterého se úroky promítnou v ocenění zásob pouze za situace, kdy trvá podstatně dlouhou dobu, než jsou tyto zásoby schopny prodeje. U zásob vyráběných ve velkém množství nebo opakovaně nejsou úroky součástí jejich ceny a účtují se do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy.

IAS 2 se rovněž zabývá oceněním nedokončené výroby u poskytovatelů služeb. Nedokončené služby jsou oceňovány ve výši na ně vynaložených nákladů. Tyto náklady zahrnují zejména osobní náklady a ostatní náklady na pracovníky, kteří se přímo podílejí na poskytování služby, včetně nákladů na vedoucí pracovníky a příslušné režie. Osobní a jiné náklady vynaložené v souvislosti s odbytem a administrativní náklady se do ocenění

---

<sup>31</sup> České znění IAS/IFRS (2008), dostupné na: <http://www.kacr.cz/>

<sup>32</sup> viz Krupová (2009, str. 208)

nezahrnují, jsou však uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, v němž byly vynaloženy. Náklady na nedokončené služby nezahrnují ziskovou marži nebo nepřiraditelnou režii.

### 3.4.2. Techniky ocenění nákladů na pořízení

Existují dvě metody, které lze pro ocenění zásob používat, a to metoda standardních nákladů a metoda maloobchodního prodeje. V praxi se používají zejména u výrobních podniků nebo v oblasti maloobchodního prodeje. U obou technik musí být splněn předpoklad, že se jejich výsledky blíží ocenění na úrovni nákladů na pořízení.

Metoda standardních nákladů je jednou z metod používaných v manažerském účetnictví. Standardní náklady jsou na úrovni předem stanovených nákladů, ty se využívají především ve výrobních podnicích pro zajištění efektivního plánování a kontroly. Zahrnují běžnou úroveň spotřeby materiálu, práce, účinnosti a kapacitního využití. Pravidelně se ověřují a dle nutnosti vzhledem k současným podmínkám dochází k jejich změně. Podstatou metody standardních nákladů je, že podnik předem stanoví výši standardních nákladů, tu dále porovná se skutečností a zjistí odchylky. Odchylky následně prochází rozbořem, zejména z hlediska příčin a odpovědnosti.

Metoda maloobchodního prodeje se používá zejména v maloobchodě pro ocenění zásob velkého množství rychle se obměňujících položek, jež mají podobné marže, a u kterých prakticky nelze používat jiné kalkulační metody ocenění. Podstata stanovení pořizovací ceny skladovaných zásob touto metodou spočívá v tom, že se jejich prodejní cena sníží o vhodnou procentní sazbu hrubé marže. Použitá sazba uvažuje zásoby, jejichž prodejní cenu bude třeba snížit oproti původně uvažované ceně. (viz Tab. 3.1)

*Tab. 3.1 – Příklad na metodu maloobchodního prodeje*

	<u>Pořizovací cena</u>	<u>Maloobchodní cena</u>
Počáteční stav zásob	29	43
Nákupy	94	139
Zboží určené k prodeji	123	182
Minus prodeje		103
Konečný stav zásob v maloobchodních cenách		79
Poměr pořizovacích cen k maloobchodním cenám	$(123 : 182) = 68 \%$	
Konečný stav zásob v pořizovací ceně	$(68 \% * 79) = 54$	

### 3.4.3. Nákladové vzorce

Při oceňování položek zásob, které nejsou zaměnitelné, a výrobků vyráběných či služeb poskytovaných pro konkrétní, jednoznačně vymezené projekty, se používá metoda individuálního ocenění. Tato metoda přiřazuje konkrétním položkám zásob jejich konkrétní náklady a je vhodná v případě použití položek pro určitý projekt, bez ohledu na to, zda byly nakoupeny nebo vyrobeny. Pokud existuje velký počet položek běžně zaměnitelných zásob, individuální ocenění se vylučuje. Za této situace lze využít metodu výběru položek, které zůstanou součástí zásob, za účelem dosažení předem stanovených účinků na čistý zisk nebo ztrátu.

Nelze-li stanovit ocenění zásob metodou individuálního ocenění, použije se jeden z nákladových vzorců FIFO („první do skladu, první ze skladu“) nebo váženého průměru. Pro všechny zásoby podobného druhu či využití účetní jednotka použije stejný nákladový vzorec. Zásoby rozdílné povahy se oceňují pomocí různých nákladových vzorců.

FIFO vzorec vychází z předpokladu, že položky zásob, které jsou první pořízeny, jsou první prodány. Proto tedy položky tvořící zásobu na konci období jsou časově posledními položkami, které byly nakoupeny či vyrobeny.

Podle vzorce váženého průměru je ocenění každé položky dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období pořízeny. Vážený průměr se přepočítává periodicky nebo po přijetí nové dodávky, v závislosti na okolnostech u účetní jednotky.

### 3.4.4. Čistá realizovatelná hodnota

Jsou-li zásoby poškozené, zcela nebo částečně zastaralé, nebo pokud poklesly jejich prodejní ceny, musí účetní jednotka účtovat o snížení hodnoty zásob (vytvořit opravnou položku), a to ve výši rozdílu mezi pořizovací cenou zásob a jejich čistou realizovatelnou hodnotou.

Čistá realizovatelná hodnota je odhadovaná prodejní cena při běžném obchodování snižená o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje. Jedná se tedy o čistou částku, kterou účetní jednotka získá z prodeje zásob.

Odhady čisté realizovatelné hodnoty jsou založeny na co možná nejspolehlivějších podkladech a informacích dostupných v době odhadu, týkajících se hodnoty, za kterou bude možno zásoby realizovat. *„Tyto odhady berou v úvahu výkyvy cen nebo nákladů přímo se*

*vztahujících ke skutečnostem, které se projevily po skončení období tak, že potvrzují podmínky existující na konci období.*“<sup>33</sup>

Pro každé období se provádí nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Když přestanou působit okolnosti, které vedly k přecenění zásob pod úroveň nákladů pořízení nebo pokud existují důkazy růstu čisté realizovatelné hodnoty z důvodu ekonomických změn, snížení ocenění zásob se zruší tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší z úrovní nákladů pořízení nebo opravené čisté realizovatelné hodnoty. Může k tomu např. dojít, je-li položka zásob dosud oceněná čistou realizovatelnou hodnotou (protože se její prodejní cena snížila) stále k dispozici v následujícím období a její prodejní cena se zvýšila.

### **Příklad na stanovení čisté realizovatelné hodnoty**<sup>34</sup>

Společnost, která prodává spotřební elektroniku a jejíž účetní období končí k 31. prosinci, sestavuje v lednu účetní závěrku. Protože bylo před vánocemi prodáno méně zboží, než se předpokládalo, zůstalo jí na skladě 150 kusů zboží v pořizovací ceně 3 500 Kč za kus. Aby společnost byla konkurenceschopná, musela v lednu snížit prodejní cenu o 50%, na 4 000 Kč za kus. Náklady spojené se zabalením a prodejem jsou ve výši 1 000 Kč na kus. Jakou hodnotu zásob by tedy měla společnost vykázat ve své účetní závěrce?

Známe tyto údaje:

- pořizovací cena (účetní hodnota) = 3 500 Kč/kus,
- prodejní cena v prosinci = 8 000 Kč/kus,
- prodejní cena v lednu = 4 000 Kč/kus,
- náklady na balení a prodej = 1 000 Kč/kus,
- počet kusů zboží na skladě k 31. prosinci = 150.

K zodpovězení otázky, jakou hodnotu zásob by měla společnost vykázat ve své účetní závěrce, je třeba stanovit čistou realizovatelnou hodnotu a porovnat ji s pořizovací cenou.

Čistá realizovatelná hodnota jednoho kusu zboží odpovídá výši rozdílu prodejní ceny v lednu a nákladů na prodej = 4 000 Kč – 1 000 Kč = 3 000 Kč.

---

<sup>33</sup> České znění IAS/IFRS (2008, str. 23), dostupné na: <http://www.kacr.cz/>

<sup>34</sup> Účetní zpravodaj: únor 2010 (2010), dostupný na: <http://www.deloitte.com/cz/>

Protože čistá realizovatelná hodnota je o 500 Kč nižší než účetní (pořizovací) hodnota, měla by společnost v účetní závěrce k 31. prosinci vytvořit opravnou položku ke zboží ve výši 75 000 Kč (150 kusů á 500 Kč).

Ve společnosti mohou nastat specifické podmínky, které musí být brány v úvahu. Např. společnost má ke konci účetního období (31. prosince) 150 kusů zboží v pořizovací ceně 700 Kč za kus. Náklady spojené s prodejem jsou 120 Kč na kus. 100 kusů zboží má společnost připravených pro svého stálého zákazníka, se kterým uzavřela smlouvu, podle níž dojde k dodání zboží za předem smlouvenou cenu 1 200 Kč za kus. Prodej zbývajících částí zásob (50 kusů) nemá společnost smluvně zajištěnou a cenu bude muset přizpůsobit aktuální situaci na trhu. Pro účely stanovení čisté realizovatelné hodnoty dojde k rozdělení zásob na dvě části. U jedné se bude počítat se smluvně dohodnutou cenou a u druhé s cenou, za kterou lze zásoby na trhu prodat.

### **3.5. Uznání nákladů ovlivňujících zisk**

Při prodeji zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ovlivňující zisk v tom období, ve kterém jsou uznány související výnosy. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty a odpis všech ztrát by měly být uznány jako náklady ovlivňující zisk v období, kdy se snížení nebo ztráta projeví. Všechna snížení opravných položek vznikající v souvislosti se zvýšením čisté realizovatelné hodnoty jsou uznána jako snížení nákladů ovlivňujících zisk v období, v němž k tomuto zrušení dojde.<sup>35</sup>

Zásoby tvořící část jiného aktiva (např. jako součást pozemků, budov a zařízení pořízených ve vlastní režii) nebo které lze přiřadit k jinému aktivu (např. náhradní díly) se odepisují do nákladů ovlivňujících zisk během doby životnosti tohoto aktiva.

---

<sup>35</sup> České znění IAS/IFRS (2008), dostupné na: <http://www.kacr.cz/>

### 3.6. Zveřejnění

Standard vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila následující informace:

- účetní pravidla užitá pro ocenění zásob včetně použitých nákladových vzorců,
- celkovou účetní hodnotu zásob a výši ocenění jednotlivých skupin zásob v příslušném členění vhodném pro účetní jednotku,
- konečný zůstatek zásob oceněných reálnou hodnotou sníženou o náklady související s prodejem,
- hodnotu zásob, která byla v daném období uznána jako náklady ovlivňující zisk,
- výši nákladů za období, které vznikly v důsledku snížené hodnoty zásob,
- částku snižující náklady v důsledku snížení opravné položky a okolnosti nebo události, které k tomuto snížení vedly,
- účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruky za závazky.<sup>36</sup>

Pro uživatele účetní závěrky jsou podstatné informace o účetním ocenění různě členěných zásob. Obecně lze zásoby rozdělit na obchodní zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a výrobky. Zásoby poskytovatelů služeb se dají nazvat nedokončenou výrobou.

Některé účetní jednotky volí takový formát výkazu zisku a ztráty, který má za následek vyjádření jiných částek nákladů, než jsou náklady na pořízení zásob uznané v daném období jako náklady. V tom případě účetní jednotka zveřejňuje náklady na pořízení zásob uznané jako náklady ovlivňující zisk v členění podle druhů, a to na spotřebu surovin a spotřebního materiálu, osobní náklady a ostatní náklady hlavní výdělečné činnosti, společně s částkou čisté změny stavu zásob za období.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> viz Šrámková, Janoušková (2008)

<sup>37</sup> České znění IAS/IFRS (2008), dostupné na: <http://www.kacr.cz/>



### 3.7. Shrnutí

*„Na první pohled se zdá být IAS 2 – Zásoby relativně bezproblémový. Jeho praktické použití však přináší často problémy zásadní. V první řadě je vždy třeba jednoznačně určit, zda se v konkrétní situaci má vůbec tento standard použít. Například oblast významných a dlouhodobých náhradních dílů neřeší IAS 2, ale IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, problematiku dlouhodobých zakázek včetně dlouhodobých služeb řeší IAS 11 – Smlouvy o zhotovení a IAS 18 – Výnosy, biologická aktiva IAS 41 – Zemědělství, oblast finančních nástrojů je řešena IAS 32 – Finanční nástroje, IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování a IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování. Pokud společnost klasifikuje některé dlouhodobé aktivum jako aktivum držené k prodeji, chová se tento majetek v rozvaze jako zásoba; při jeho prezentaci v rozvaze se však postupuje podle IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti.*

*I při oceňování zásob mohou vznikat problémy. Ty se týkají zejména správného zahrnutí položek výrobní režie do ceny zásob vlastní výroby a dále situací, kdy společnost volí model přecenění podle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 – Nehmotná aktiva, reportuje mateřské společnosti podle požadavků IFRS 3 – Podnikové kombinace nebo při prvním přechodu na IFRS využije dobrovolné výjimky v IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví a jednorázově přecení výrobní zařízení.“<sup>38</sup>*

---

<sup>38</sup> viz Krupová (2009, str. 218)

## 4. Proces auditu a postup auditora při auditu zásob

Již ve 3. století před naším letopočtem římsí kvestoři (vyšetřovatelé) zveřejňovali výsledky svých šetření před auditoriem. Pojem audit pochází z latiny a znamená slyšení, poslouchání, dovídání se.

*„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“<sup>39</sup>*

### 4.1. Rozdělení auditu

Z několika hledisek lze audit členit na různé druhy. Základní rozdělení je podle toho, kdo jej vykonává, a to na externí a interní. Externí audit provádí na objednávku auditorská společnost či samostatný auditor a cílem je vyjádřit nezávislý názor na auditovanou účetní závěrku a výroční zprávu zveřejněnou podnikovým managementem. Interní audit je prováděn zaměstnanci společnosti a zaměřuje se na hodnocení vnitřního kontrolního systému v organizaci s cílem zdokonalit a zefektivnit její činnosti. *„Služeb interních auditorů využívá především podnikový management, a to jak vrcholové vedení podniku, tak vedoucí pracovníci na různých stupních řízení, kterým poskytuje analýzy, hodnocení, doporučení a rady týkající se oblasti jejich působení. Na služby interního auditu se do značné míry spoléhá i externí auditor, kterému spolupráce s interním auditorem přináší značnou úsporu nákladů a času při výkonu auditorských postupů, včetně snížení auditorského rizika.“<sup>40</sup>* U interního auditu se používají stejné metody a terminologie jako u externího auditu, mají však rozdílné cíle a slouží různým cílovým skupinám. Výstup externího auditu je veřejně přístupný ve sbírce listin obchodního rejstříku.

Z časového hlediska se audit člení na roční a průběžný. Roční audit se provádí jednou ročně, zejména na konci období, při průběžném auditu dochází ke kontrole v průběhu celého období.

---

<sup>39</sup> Výbor americké účetní asociace

<sup>40</sup> viz Müllerová (2007, str. 10 – 11)

Na základě šířky či hloubky záběru lze audit rozdělit na komplexní a selektivní. V rámci selektivního auditu není práce auditora soustředěna do jednoho období, ale je rozložena do několika dílčích ověření, za účelem navázat užší kontakt se společností a lépe pochopit nejen dílčí účetní aspekty, ale všechny zásadní transakce.

Audit může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti. V závislosti na tom se rozeznává např. audit účetní, bezpečnostní, strategický, personální, organizační, forenzní (vyšetřovací), informačních systémů, ekologický atd.

Z pohledu legislativy může být rozdělení na audit povinný, tedy stanovený zákonem, a dobrovolný, pro určitou potřebu účetní jednotky (např. banka si může vyžádat podklady, aby mohla zhodnotit situaci účetní jednotky a poskytnout jí úvěr).

Audit se člení také podle toho, k jakému účelu a pro koho je určen, např. zakladatelům, majitelům, společníkům, veřejnosti, finančním úřadům apod.

#### **4.2. Povinnost auditu**

Dle ZoÚ musí mít řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem tyto účetní jednotky:

- akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií:
  1. aktiva celkem více než 40 mil. Kč; aktivy celkem se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o rezervy, opravné položky a odpisy majetku,
  2. roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč; ročním úhrnem čistého obrátu se rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
  3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným podle zvláštního právního předpisu,
- ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly minimálně dvou ze tří výše uvedených kritérií,

- zahraniční osoby, které na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštního právního předpisu, jež překročily nebo dosáhly nejméně dvou ze tří kritérií uvedených výše,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsané v obchodním rejstříku, za předpokladu, že dosáhly nebo překročily alespoň dvou ze tří kritérií,
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.<sup>41</sup>

Povinnost auditu pro další typy organizací a institucí je vymezena celou řadou dalších zákonů. Např. povinnost auditu u bank stanovuje zákon o bankách, u pojišťoven zákon o pojišťovnách apod.

### **4.3. Legislativní úprava auditu**

Při provádění auditu má auditor povinnost se řídit zejména zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, a mezinárodními auditorskými standardy, které přijala Komora auditorů České republiky za svá pravidla v souvislosti s harmonizací. Rovněž musí dodržovat vnitřní předpisy a auditorské standardy vydávané Komorou auditorů České republiky, profesní předpisy, etický kodex a související zákonná ustanovení.

### **Obchodní zákoník**

Obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku i výroční zprávu ověřenou auditorem dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) a dle zákona o účetnictví. Obchodní zákoník stanovuje podnikateli povinnost připravit a poskytnout auditorovi veškeré účetní záznamy a vysvětlení nutná pro ověření účetní závěrky a výroční zprávy. Obchodní zákoník nevymezuje jednotlivé společnosti, které podléhají auditu, ale odvolává se na zákon o účetnictví.<sup>42</sup>

### **Zákon o auditorech**

Dne 14. dubna nabyt účinnosti zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o auditorech“) a nahradil tak dříve platný zákon č. 254/2000 Sb., o

<sup>41</sup> § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

<sup>42</sup> § 39 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

auditorech, který byl sice mnohem čtivější a přehlednější, avšak méně obsáhlejší. Nový zákon o auditorech uvádí stávající českou právní úpravu do souladu s předpisy Evropských společenství za účelem harmonizovat požadavky kladené na povinný audit a odbornou kvalifikaci auditorů v rámci Evropské unie. Zákon o auditorech definuje základní pojmy, upravuje práva a povinnosti statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora, postavení a působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Nutno poznamenat, že zákon o auditorech má dopad nejen na samotné auditory, ale jeho širší působnost stanovuje nové povinnosti také pro obchodní společnosti a další subjekty podléhající auditu.

*„Významnou novinkou je zřízení nového orgánu veřejného dohledu, **Rady pro veřejný dohled nad auditem** (dále jen „Rada“) se sídlem v Praze, který bude dohlížet zejména na činnost Komory auditorů České republiky, na plnění jejich funkcí daných zákonem, na dodržování auditorských standardů a dalších předpisů a vykonávat dohled nad organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděné Komorou auditorů České republiky. Hlavním důvodem pro zavedení tohoto orgánu byl požadavek na sjednocení evropské právní úpravy, neboť většina členských států má dvojstupňový systém regulace činnosti auditorů, kdy je samosprávné organizaci auditorů nadřazena další osoba plnící funkci veřejného dohledu.“*<sup>43</sup> Zákon ukládá Radě povinnost nejpozději do 30. června podat zprávu o veřejném dohledu nad auditem v České republice za předcházející kalendářní rok. Statutárním orgánem je prezident Rady, výkonným orgánem šestičlenné Prezidium (viz **Příloha č. 3**), z něhož pět členů musí být osobami mimo profesi a šestý člen statutárním auditorem. *„Prezidium jmenuje a odvolává ministr financí po dohodě s Českou národní bankou.“*<sup>44</sup> Zasedání Prezidia se koná dle potřeby, nejméně však jednou za tři měsíce. Funkčním obdobím tohoto orgánu je šest let s tím, že každé dva roky jsou jmenováni dva členové. Rada ustanovuje výbory, které Prezidiu napomáhají, a to výbor pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu, výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení, výbor pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky a kontrolní výbor.

---

<sup>43</sup> <http://www.epravo.cz/top/clanky/co-prinasi-novy-zakon-o-auditorech-56759.html>

<sup>44</sup> § 39 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

Nový zákon přináší také změnu pro právnické osoby, které mají povinnost mít účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato změna se týká postupu při výběru auditora. Dle nového zákona o auditorech může statutární orgán společnosti uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze za předpokladu, že auditor byl určen jejím nejvyšším orgánem, jímž je u akciových společností a společností s ručením omezeným valná hromada. Pokud společnost nejvyšší orgán nemá nebo nejvyšší orgán auditora neurčí, má toto v kompetenci dozorčí orgán, tedy dozorčí rada.

Další novinkou je odstranění možnosti dvojího auditu. Účetní jednotka může od smlouvy o povinném auditu odstoupit jen v případě, že auditor neprovádí audit v souladu se zákonem, vnitřními předpisy či etickým kodexem. Za důvod k ukončení smlouvy nelze považovat rozdílnost názorů na účetní řešení či auditorské postupy. Odstoupení od smlouvy o povinném auditu musí účetní jednotka spolu s uvedením důvodů předem oznámit Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Zákon zavádí pojem „**Subjekt veřejného zájmu**“, jde o nové rozčlenění vybraných subjektů. Mezi subjekty veřejného zájmu patří právnické osoby založené podle českého práva, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoliv členského státu Evropské unie, banky, pojišťovny, zajišťovny, penzijní fondy, centrální depozitář atd. Subjektem veřejného zájmu je také obchodní společnost, družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, u nichž průměrný přepočtený stav zaměstnanců za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 tis.<sup>45</sup> Na tyto subjekty jsou za účelem řádného dohledu a kontroly kapitálových trhů kladeny kvalitativně vyšší nároky.

Subjekty veřejného zájmu zřizují **výbor pro audit**, který např. sleduje postup sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, proces povinného auditu, posuzuje nezávislost auditora atd. Auditor je povinen průběžně podávat výboru zprávy o veškerých významných skutečnostech souvisejících se sestavováním účetní závěrky. Výbor pro audit jmenuje nejvyšší orgán, popř. dozorčí rada subjektu veřejného zájmu a má nejméně tři členy, z nichž alespoň jeden musí být nezávislý na auditované osobě a mít minimálně tříletou praxi v oblasti účetnictví nebo povinného auditu. Výbor pro audit nemusí být zřízen pouze při splnění zákonem stanovených podmínek.

---

<sup>45</sup> § 2 písm. m) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

Auditor subjektu veřejného zájmu je povinen do třech měsíců po skončení svého účetního období zveřejnit výroční zprávu o průhlednosti, která obsahuje např. údaje o právní formě a vlastnících auditorské společnosti, vyjádření o nezávislosti, informace o způsobu výpočtu odměny osob v postavení klíčového auditorského partnera apod.

Nově je stanovena tzv. rotace klíčového auditorského partnera. „*Klíčový auditorský partner odpovědný za provádění povinného auditu subjektu veřejného zájmu musí být při provádění auditorské zakázky vystřídán nejpozději do sedmi let od zahájení provádění povinného auditu a může opět provádět auditorskou činnost v tomto subjektu veřejného zájmu nejdříve po uplynutí dvou let.*“<sup>46</sup>

Všichni auditoři mají povinnost se účastnit programu průběžného vzdělávání za účelem zvyšovat si teoretické a profesní znalosti, a mít tak aktuální informace o vývoji či změnách v oblasti auditu a souvisejících oborech. Nově zákon stanovuje rozsah tohoto programu na počet 60 hodin v kalendářním roce.<sup>47</sup>

Přestože zákon o auditorech obsahuje nová ustanovení a zavádí nové pojmy, existují skutečnosti, které neupravuje dostatečně nebo neřeší vůbec (např. chybí úprava nedodržení povinnosti auditu, vymezení povinnosti auditu pro různé typy účetních jednotek apod.).

## **Mezinárodní auditorské standardy**

Od roku 2005 se auditoři musí řídit Mezinárodními auditorskými standardy (ISA – *International Standards on Auditing*), které vydává Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*) pod záštitou Mezinárodní federace účetních (IFAC – *International Federation of Accountants*). ISA zajišťují srovnatelnost a kvalitu poskytovaných auditorských služeb v mezinárodním měřítku. IFAC je nadnárodní profesní organizací působící po celém světě a sdružuje národní organizace účetních a auditorů. Tato organizace se rovněž zabývá rozvojem a harmonizací účetních a auditorských standardů a dohlíží na dodržování etických pravidel v členských státech. Hlavním cílem je, aby účetní a auditorská profese měla vysokou kvalifikační úroveň ve všech státech.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> § 45 odst.3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

<sup>47</sup> § 9 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

<sup>48</sup> viz Müllerová (2007)

#### 4.4. Proces auditu

Auditor by měl průběžně komunikovat s klientem, aby se vyhnul nedorozuměním a mohl provést audit včas, efektivně a správně. Od klienta proto vyžaduje poskytnutí veškerých podkladů, písemností, dokladů, knih, smluv a informací potřebných pro řádné provedení auditu.

Informace mohou být získávány na základě testů, které se podle účelu dělí na testy věcné správnosti a testy spolehlivosti. Cílem testů věcné správnosti je získat informace o úplnosti, správnosti a průkaznosti údajů obsažených v účetnictví a účetní závěrce. Na základě testů spolehlivosti se prověřuje, zda účetní jednotka účinně uplatňuje svůj vnitřní kontrolní systém.<sup>49</sup>

Proces auditu se dá shrnout do několika základních kroků (viz **Příloha č. 4**). Povinností auditora je si jednotlivé kroky při provádění auditu zaznamenávat do své dokumentace, tzv. spisu auditora, jehož rozsah závisí na velikosti účetní jednotky, předmětu její činnosti, úrovni vnitřního kontrolního systému a dalších okolnostech ovlivňujících průběh auditu. Spis auditora je důležitým důkazním prostředkem, že určité práce byly provedeny, že auditor nic nezanedbal a postupoval s náležitou péčí, podle etiky auditorské profese.

#### Činnost před uzavřením smlouvy

Rozhodující součástí auditorského procesu je posouzení rizika, na základě jehož výsledku se auditor rozhodne, zda zakázku přijme či ne. Proto by mělo být provedeno co nejdříve. Posuzuje se zejména povaha podnikatelského prostředí, povaha podnikatelské činnosti, organizační struktura, úroveň vnitřního kontrolního systému, finanční výsledky účetní jednotky apod.

Pokud auditor zakázku přijme, stanoví podmínky, za jakých bude audit proveden (např. způsob, rozsah) a projedná je s vedením společnosti.

Následně dochází k uzavření písemné dohody, která definuje jak potřeby a požadavky klienta, tak potřeby a požadavky auditora. Měly by v ní být přesně stanoveny cíle, rozsah a podmínky zakázky a míra odpovědnosti auditora a vedení společnosti.

---

<sup>49</sup> Auditorská směrnice č. 2 – Postupy získávání důkazních informací při auditu, dostupná na:

<http://www.kacr.cz/>



## **Předběžné plánovací procedury**

Auditor si musí audit naplánovat. Proto je nezbytné se s účetní jednotkou dokonale seznámit. Informace získává z vnitřních i vnějších zdrojů.

Základní podmínkou úspěšného provedení auditu je porozumět činnosti a oblasti podnikání klienta. Auditor provádí řadu aktivit, např. rozhovory s vedoucími pracovníky a zaměstnanci odpovědnými za účetnictví, finance a jiné související oblasti, pozorování či různé analytické procedury.

Dále by se měl seznámit s organizační strukturou, zjistit, kdo má jaké pravomoci a zodpovědnosti. Porozuměním kontrolnímu systému předběžně stanoví, do jaké míry se může při auditu na vnitřní kontroly spolehnout.

Auditor vyjadřuje názor na účetní závěrku, musí mít jistotu, že informace v ní jsou pravdivé a správné. Proto je důležité, aby poznal účetní systém a porozuměl transakčním cyklům, které v účetní jednotce probíhají.

Následně auditor provádí předběžné analytické postupy, kdy testuje účetní zůstatky účtů v hlavní knize a vzájemné vazby mezi nimi. Zaměřuje se především na porovnání zůstatků běžného účetního období se zůstatky minulého období a analýzu významných rozdílů, prověření neobvyklých nebo podezřelých transakcí, sledování používaných metod stanovených vnitřními účetními předpisy a kontrolu jejich dodržování atd.

V rámci předběžného plánování auditor stanoví hladinu významnosti (tzv. materialita). Je to určitá základna pro posouzení zjištěných nesprávností a auditor při jejím stanovení vychází ze svého úsudku a zkušeností, nebo se rozhodne na základě kvalitativních či kvantitativních faktorů.

## **Vytvoření plánu auditu**

Po všech uvedených postupech je auditor schopen určit, jaké riziko existuje, jestli se může spoléhat na vnitřní kontroly a jak rozsáhlé testy musí provést, aby mohl vydat výrok, v němž vysloví názor na účetní závěrku. Může tedy sestavit plán auditu zobrazující celkovou strategii, která bude použita při realizaci zakázky.

Auditor by měl do svého plánu zahrnout testy vnitřních kontrol, aby se přesvědčil o tom, že tyto kontroly fungují efektivně a může se na ně spolehnout. Testování obvykle začíná zjišťováním informací a podle povahy kontroly následuje pozorování, dotazování, ověřování, srovnávání, početní přezkoušení účetních údajů atd. K získávání informací auditor využívá především vnitropodnikové předpisy.

Aby mohl auditor určit významné chyby, které nebyly zjištěny a opraveny vnitřním kontrolním systémem, provádí testy věcné správnosti. Ty plánuje ve třech úrovních. Vysoká úroveň testů se týká položek, u kterých existuje vysoké riziko nesprávnosti a auditor nemůže spoléhat na vnitřní kontrolu. Střední úroveň testů se provádí v případě, že auditor sice žádnou chybu neidentifikoval, nicméně vnitřnímu kontrolnímu systému nevěří. Pokud auditor žádnou nesprávnost nezjistí a může se na vnitřní kontrolu spolehnout, zvolí nízkou úroveň testů věcné správnosti. Testy věcné správnosti může auditor provádět třemi způsoby:

1. analytické testy věcné správnosti – porovnání zaúčtovaných částek s hodnotami, které auditor očekává,
2. detailní testy věcné správnosti – ověření zůstatků konkrétních účtů. Mohou být prováděny na všech zaúčtovaných položkách, vybraných položkách nebo určitém vzorku položek, nebo
3. kombinace dvou předchozích.

Závěrečnou fázi plánování auditu představuje shrnutí plánu a jeho projednání jak s auditorským týmem, tak s klientem. Cílem je ujištění, že plánování auditu opravdu proběhlo s ohledem na všechny významné skutečnosti mající vliv na audit. Dokumentace shrnutí plánu auditu slouží pro potřebu auditora, je součástí jeho spisu a klientovi se zpravidla neukazuje.

## **Provedení auditu**

Po plánovacích etapách následuje samotné provedení auditu, časově nejnáročnější fáze celého auditorského postupu. Auditor provede a následně vyhodnotí výsledky naplánovaných testů.

Na závěr posoudí účetní závěrku jako celek, tedy všechny účetní výkazy včetně přílohy. Zaměřuje se především na existenci položek, jejich ocenění, zaúčtování, vykazání v účetní závěrce a prezentaci účetní závěrky.

## **Závěr a vydání zpráv**

V závěrečné etapě má auditor povinnost posoudit následné události. Ty představují skutečnosti nebo operace, které mají významný vliv na účetní závěrku, ale nastaly až po datu, ke kterému byla účetní závěrka sestavena. Následné události se posuzují ode dne sestavení účetní závěrky po den ukončení auditu. Cílem je zjistit, zda byly provedeny úpravy položek účetních výkazů nebo zda byly informace zahrnuty do přílohy. Na základě následných

událostí auditor také posuzuje trvání společnosti v blízké budoucnosti. Nezohlednění těchto skutečností v účetní závěrce může mít vliv na výrok auditora.

Po ukončení auditorské zakázky by měl auditor získat písemné prohlášení, ve kterém vedení společnosti uznává odpovědnost za sestavení účetní závěrky. Toto prohlášení má poměrně často formu dopisu vedení společnosti auditorovi (viz **Příloha č. 5**)

Završením auditorských postupů je shrnutí závěrů auditu, které auditor připravuje před vydáním zprávy auditora. Tím zdokumentuje celý proces auditu. Shrnutí by mělo obsahovat:

- úvodní informace o účetní jednotce,
- zhodnocení kontrolního a účetního systému,
- komentáře k jednotlivým výkazům účetní závěrky a příloze,
- shrnutí problémů vzniklých v průběhu auditu včetně jejich řešení a závěrů z nich vyvozených,
- dopis vedení společnosti, ve kterém upozorňuje na případné nedostatky a doporučení na jejich nápravu,
- vliv doporučených a neprovedených úprav na účetní závěrku,
- posouzení schopnosti účetní jednotky pokračovat v činnosti v blízké budoucnosti,
- projednání průběhu auditu s vedením účetní jednotky a jeho vyhodnocení,
- návrh výroku auditora a jeho zdůvodnění.

Finálním výstupem procesu auditu je zpráva auditora, která slouží především vlastníkům společnosti, ale měla by být spolehlivým zdrojem i pro další subjekty, např. banky, obchodní partnery, leasingové společnosti atd. Zpráva auditora se vyhotovuje v písemné podobě a má předepsanou strukturu. Nejdůležitější částí je výrok auditora, který vyjadřuje názor auditora, zda účetní závěrka správně a poctivě zobrazuje majetek, závazky, vlastní kapitál, finanční postavení a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Existuje několik forem výroků. Výrok „bez výhrad“ auditor vydá, pokud je audit proveden v souladu s auditorskými standardy a účetní závěrka sestavena v souladu s účetními předpisy.

Neobsahuje-li účetní závěrka významné nesprávnosti, ale auditor chce upozornit na nějakou skutečnost, které by si uživatelé zprávy nemuseli všimnout, vydá výrok „bez výhrad se zdůrazněním skutečností“ a tuto popíše ve vysvětlujícím odstavci zprávy.

Výrok „s výhradou“ auditor vydá, dojde-li k závěru, že výrok bez výhrad nelze vyjádřit, nicméně nesprávnosti v účetní závěrce nejsou až tak zásadní a rozsáhlé, aby vydal záporný výrok či výrok odmítl vydat. Ve zprávě by měla být výhrada blíže specifikována.

Existují-li v účetní závěrce nesprávnosti, které jsou natolik značné, že pouhá výhrada by na ně nestačila, vydá auditor „záporný výrok“. Opět by měly být okolnosti vedoucí k zápornému výroku uvedeny ve zvláštním odstavci zprávy.

Poslední formou výroku je „odmítnutí výroku“. Pokud je omezení rozsahu auditu tak významné, že auditor není schopen vyjádřit svůj názor na věrnost a poctivost účetní závěrky, výrok odmítne. Následně má povinnost uvést důvody pro odmítnutí výroku.

#### 4.5. Postup auditora při auditu zásob

Oblast zásob může být často velice složitá a přinášet vysoké riziko, proto by měl auditor zajistit, aby tuto oblast auditovali dostatečně vyškolení a zkušení členové.

*„Cíle auditu při testování zásob jsou následující:*

- získat přiměřené ujištění o **existenci a vlastnictví** zásob,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **správně zaúčtovány**,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **správně oceněny**,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou zaúčtovány ve **správném účetním období**,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **správně klasifikovány a uvedeny v účetní závěrce**.“<sup>50</sup>

V rámci přípravy auditu zásob a získávání informací by měl klient auditorovi na jeho žádost předložit podklady, např.:

- směrnici účetní politiky zásob,

Směrnice o účetní politice zásob upravuje zejména způsob jejich evidence, metody oceňování a možné varianty účtování v oblasti zásob. Součástí směrnice by mělo být i vymezení hmotné odpovědnosti za zásoby, má-li účetní jednotka uzavřenou smlouvu o hmotné odpovědnosti se zaměstnanci. Ve směrnici mohou být stanoveny normy přirozených úbytků zásob či ztratiného, pokud to charakter zásob dovoluje, nebo pro tuto problematiku existuje samostatná směrnice (viz níže). Auditor se na základě této směrnice orientuje ve způsobu účtování a oceňování zásob v účetní jednotce a ve správném zaúčtování inventarizačních rozdílů.

---

<sup>50</sup> Příručka pro auditory, dostupná na: <http://www.kacr.cz/>

- směrnici pro inventarizaci včetně všech podkladů souvisejících s inventarizací zásob a příkazu ředitele k inventurám,

Směrnice pro inventarizaci obsahuje inventurní postupy, kterými se účetní jednotka řídí při inventurách, a termínované plány inventur. K této směrnici by měly být doloženy protokoly o fyzické inventuře surovin, materiálu, nedokončených výrobků, výrobků a zboží. Směrnice pro inventarizaci je pro auditora zásadní z důvodu jeho účasti při inventurách, kterou by měl zahrnout do svého plánu auditu zásob, a také při ověřování dodržování postupů při inventarizaci, které ukládá zákon. Důležité je, aby auditor zkontroloval, že inventura proběhla (nebo proběhne) v zákonem stanoveném termínu od 1. září do 31. ledna.

- směrnici upravující oběh účetních dokladů týkajících se zásob, včetně aktuálních podpisových vzorů,

Oběh účetních dokladů a podpisové vzory patří k základním směrnícím, upravují způsob zpracování účetních dokladů v účetní jednotce a odpovědnost za ně. Směrnice stanoví metody číslování jednotlivých druhů účetních dokladů, personální odpovědnost za jejich vystavení a zpracování (formální a věcnou kontrolu), dále personální odpovědnost za zaúčtování dokladů do účetních knih a v neposlední řadě také způsob archivace, včetně jejich lhůt. U zásob se jedná zejména o objednávky, faktury, dodací listy, příjemky, výdejky, likvidační protokoly atd.

- směrnici, která stanovuje normy přirozených úbytků zásob,

Směrnice o normách přirozených úbytků zásob vymezuje vybrané druhy zásob, na něž se normy vztahují a výši vyhlášených norem včetně způsobu jejich stanovení. Dále směrnice obsahuje účel stanovených norem, podmínky, za nichž je možno normy ztrát uplatnit a případy, na které se normy nevztahují. Auditor musí posoudit, že způsob stanovení norem přirozených úbytků zásob je správný, a že přirozená norma ztrát je vzhledem k charakteru zásob vůbec možná.

- směrnici o výrobním procesu,

Směrnice o výrobním procesu analyzuje jednotlivé fáze výroby, jež jsou nedílnou součástí výrobního procesu, včetně používaných výrobních metod. Stanovuje rovněž kalkulace pro určení výše vlastních nákladů. Tento vnitřní předpis je pro auditora důležitý pro pochopení a detailní porozumění výrobního procesu a pro možnost ověření ocenění zásob vlastní výroby.

- směrnici o způsobu zjišťování dohadných položek,

Směrnice týkající se dohadných položek vymezuje všechny položky související se sledovaným účetním obdobím, u kterých je nutné použít kvalifikovaný odhad, neboť k datu

účetní závěrky nejsou k dispozici účetní doklady, na jejichž základě by mohla být transakce zaúčtována přesnou částkou. Směrnice uvádí způsob, jakým jsou jednotlivé dohadné položky zjišťovány. Za provádění účetních odhadů v účetní závěrce odpovídá vedení účetní jednotky. Auditor by měl problematice dohadných položek věnovat zvláštní pozornost, protože většina transakcí v této oblasti má vliv na výsledek hospodaření. U zásob však např. dohadná položka na nevyfakturovaný materiál vliv na výsledek hospodaření nemá, protože jde o rozvahovou položku.

- směrnici pro tvorbu, rozpouštění a čerpání rezerv,

Směrnice pro tvorbu, rozpouštění a čerpání rezerv upravuje postup účetní jednotky v oblasti zákonných i ostatních rezerv. Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. Rezervy slouží jako nástroj pro dodržení zásady opatrnosti. Směrnice o rezervách vymezuje jejich jednotlivé druhy a časový harmonogram jejich tvorby a čerpání. Výši a důvod tvorby rezerv ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci.

- směrnici pro tvorbu, rozpouštění a čerpání opravných položek,

Směrnice pro tvorbu, rozpouštění a čerpání opravných položek vymezuje způsob, jakým bude prověřováno ocenění položek, u nichž tvorba opravných položek připadá v úvahu. Stanovuje např. pravidla, jak nakládat s nepotřebnými zásobami nebo se zásobami, které budou prodávány se slevou. Jedná se o oblast odhadů, jež mají vliv na výsledek hospodaření, proto by měl auditor této problematice věnovat zvýšenou pozornost. Některé účetní jednotky totiž nejsou ochotny tvořit opravné položky nad rámec zákonných, aby se nedostaly do ztráty, popř. aby nedošlo k prohloubení již existující ztráty.

- účtový rozvrh,

Účtový rozvrh zahrnuje seznam syntetických, popř. analytických účtů, pro které má účetní jednotka náplň. Účetní jednotka má povinnost sestavit účtový rozvrh na základě směrné účtové osnovy a jsou pro ni závazné účtové třídy a účtové skupiny. Tvorba syntetických a analytických účtů je již v kompetenci samotné účetní jednotky. V souladu se ZoÚ sestavují účetní jednotky účtový rozvrh pro každé účetní období a v průběhu účetního období jej mohou podle svých potřeb doplňovat. Nedojde-li ke změně, potvrdí účetní jednotka jeho platnost i pro další účetní období.

- seznam používaných účetních knih,

Seznam účetních knih, které účetní jednotka používá, pomáhá auditorovi zorientovat se v používaném účetním systému. Dle ZoÚ mají účetní jednotky povinnost vést minimálně tyto účetní knihy:

- a) deník (deníky), ve kterém jsou účetní údaje uspořádány z časového hlediska (chronologicky) a který podává důkaz o zaúčtování všech účetních případů v účetním období,
  - b) hlavní kniha, v níž jsou účetní údaje uspořádány z hlediska věcného (systematicky),
  - c) knihy analytických účtů, které podrobně rozvádějí účetní zápisy v hlavní knize,
  - d) knihy podrozvahových účtů, v nichž se uvádějí účetní zápisy, které se neprovádějí v jiných účetních knihách,<sup>51</sup>
- ceníky, kalkulace, hodinové sazby,
  - knihu zásob,
  - přehled zásob na cestě a nevyfakturovaných dodávek (viz Kap. 2.6.),
  - přehled poskytnutých záloh na zásoby (viz Kap. 2.9.),
  - přehled hlavních odběratelů, včetně sjednaných dodacích podmínek,
  - přehled hlavních dodavatelů, včetně sjednaných dodacích podmínek (tzv. incoterms),
  - přehled zásob, které vlastní třetí osoba,
  - přehled o zásobách u třetích osob,
  - obrátkovost jednotlivých položek zásob,
  - kalkulace rozpouštění odchylek,
  - seznam likvidovaných zásob a prodaných zásob za dané období, atd.

#### **4.5.1. Posouzení rizika**

Při kontrole zásob se auditor zaměřuje na stanovení nesprávností, které jsou následkem potencionálních chyb vedoucích k nadhodnocení zásob.<sup>52</sup> Takovýmito chybami mohou být např. nadhodnocení přírůstků zásob, podhodnocení dobropisů, podhodnocení úbytků zásob, chyby při oceňování zásob či prezentaci zásob v účetní závěrce (viz Tab. 4.1).

<sup>51</sup> § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

<sup>52</sup> Příručka pro auditory, dostupná na: <http://www.kacr.cz/>

Tab. 4.1 – Nejčastější chyby, které vedou k nadhodnocení zásob

<b>Nadhodnocení přírůstků</b>	1. nákup byl sice zaúčtován, ale nedošlo k přijetí zásob, 2. částka nákupu byla zaúčtována v nesprávné – vyšší hodnotě, 3. pořízení zásob bylo zaúčtováno v běžném období, avšak k jejich přijetí došlo v příštím období,
<b>Podhodnocení dobropisů (vrácené zásoby)</b>	4. zboží bylo vráceno dodavateli, nicméně dobropis nebyl zaúčtován, 5. dobropis byl zaúčtován v nesprávné – nižší hodnotě, 6. k vrácení zboží dodavateli došlo v běžném období, ale k zaúčtování dobropisu až v následujícím období,
<b>Podhodnocení úbytků</b>	7. výdej zásob nebyl zaznamenán, 8. výdej zásob byl zaúčtován v nesprávné – nižší hodnotě, 9. došlo k odcizení zásob, jejich úbytek však nebyl zaúčtován, 10. zásoby byly vydány v běžném období, ale zaúčtování výdeje bylo provedeno v následujícím období,
<b>Ocenění</b>	11. zásoby nebyly správně oceněny,
<b>Prezentace</b>	12. prezentace údajů o zásobách v účetní závěrce byla nesprávná.

Podhodnocení zásob se testuje nepřímou, prostřednictvím testování závazků, které se testují přímo na podhodnocení.

Zásoby se vykazují nejen v rozvaze, ale také významně zasahují do výkazu zisku a ztráty (náklady na prodané zboží a materiál). Proto by se v rámci auditu zásob měl auditor zaměřit na odhalení nepřesností vyplývajících z potenciálních chyb, které vedou k nadhodnocení (podhodnocení) nákladů a podhodnocení (nahodnocení) zásob.

#### 4.5.2. Postup auditora při ověřování existence zásob a jejich zaúčtování

Hlavním zdrojem auditorova přiměřeného ujištění, že stav na účtu zásob není významně zkreslen, je účast na inventurách a s tím spojené postupy. Dle zákona o auditorech má auditor právo být přítomen při inventuře zásob, popř. si ji vyžádat, jestliže zjistil nějaké nedostatky. Neumožní-li účetní jednotka auditorovi účastnit se inventur, může se tato skutečnost projevit ve výroku auditora. Cílem účasti na inventurách je ověřit existenci zásob, přiměřenost jejich množství, spolehlivost účetních záznamů, přesnost neautomatizovaných operací a posoudit opravné položky (např. na zničené zásoby).



Účastí na inventurách auditor mimo jiné získává příležitost k prohlídce výrobních prostor a má tak možnost prodiskutovat činnost klienta, zásoby a dlouhodobý hmotný majetek s pracovníky, kteří tento majetek znají a jsou nezávislí na účetním oddělení.

Auditor by se měl účastnit prováděných inventur, aby se přesvědčil o účinnosti inventurních postupů stanovených směrnicemi a také o tom, do jaké míry se může spolehnout na prohlášení vedení společnosti týkající se množství a stavu zásob. V případě, že klient žádné směrnice nevydal, by měl auditor projednat inventurní postupy s vedením účetní jednotky. Dále by měl zjistit, zda:

- všechny položky zásob, včetně zásob v držení třetích osob, jsou pokryty a zahrnuty pouze jednou,
- je počítání prováděno přesně,
- zásoby ve vlastnictví třetích osob, pomalu obrátkové, zastaralé, nadbytečné a vadné kusy, zboží nakoupené od ostatních podniků ve skupině, jsou zvlášť označeny,
- stupeň dokončení nedokončené výroby bude odhadnut a popsán tak, aby bylo možné stanovit přesné ocenění,
- pohyby zásob během inventur budou vhodně řízeny, aby nedošlo k opomenutí nebo naopak ke dvojitmu započítání, a aby byly zaúčtovány do správného období,
- záznamy o provedených inventurách se zachovávají kompletně a nedoplňují či nemění se po dokončení inventur.

Z hlediska finanční a časové náročnosti inventury je důležité, aby klient inventuru pečlivě naplánoval a auditor, pokud možno předem, klienta upozornil na zásadní nedostatky v těchto plánech.

U některých druhů zásob jejich charakter nebo další okolnosti vyžadují při inventuře speciální znalosti (zlato, šperky, zásoby skladované v cisternách apod.). V tomto případě má auditor možnost využít služeb odborníků a znalců.

Pokud se auditor nemůže zúčastnit inventury, protože jsou zásoby umístěny ve veřejných skladech nebo v držení třetích osob, může si stav zásob ověřit přímo u třetích osob, např. prostřednictvím ověřovacích dopisů (tzv. konfirmace). Jde-li o významné zásoby, pak

by měl auditor zjistit důvody, proč jsou v držení třetích osob a zvážit, zda by účast na inventurách těchto zásob nebyla vhodná.

Auditor by se měl seznámit se skladovými prostory klienta a zjistit:

- jsou-li zásoby uspořádány tak, aby bylo možno provést přesnou inventuru,
- jsou-li mezi zásobami poškozené, zastaralé nebo neprodejné položky,
- jsou-li na skladě zásoby, které klientovi nepatří,
- byla-li inventura provedena ve všech skladech.

Auditor by měl přepočítat vzorek položek zásob, a to oběma směry, tzn. jak ze záznamů do skutečnosti, tak ze skutečnosti do záznamů. Vzorek by měl obsahovat významné položky. Testování ze záznamů do skutečnosti probíhá tak, že auditor vybere vzorek z inventurních soupisů, které klient používá při inventuře, a vybrané položky následně identifikuje, přepočítá a množství odsouhlasí s inventurním soupisem. Při testování ze skutečnosti do záznamů auditor vybere vzorek ze skladovaných zásob, položky přepočítá a odsouhlasí s inventurním soupisem. Měl by se ujistit, že nevybral stejné položky jako při testování ze záznamů do skutečnosti a že vzorek byl vybrán ve všech prostorách skladu.<sup>53</sup>

Všechny zjištěné rozdíly by měly být následně prověřeny, zdůvodněny a vyřešeny. Nevysvětlené rozdíly by se měly zdokumentovat. Auditor by se měl také ujistit, že klient se zjištěnými rozdíly souhlasí a všechny je zaúčtuje.

V průběhu inventury by měl auditor zaznamenat doklady, na jejichž základě může ověřit zaúčtování do správného období. Jsou jimi zejména:

- poslední příjemky vystavené před inventurou,
- poslední dodací listy vystavené před inventurou,
- první příjemky a první dodací listy vystavené po inventuře, pokud jsou k dispozici.

Je zároveň podstatné, aby výše uvedené doklady auditor rozlišil od převodek v rámci skladů.

Auditor by po dokončení inventarizace měl zhodnotit výsledky a vyvodit závěry jeho účasti na inventurách. Jakmile získá konečné inventurní soupisy, měl by pomocí testů ověřit, že zásoby byly správně spočítány a oceněny.

---

<sup>53</sup> Příručka pro auditory, dostupná na: <http://www.kacr.cz/>

Tab. 4.2 – Shrnutí programu účasti auditora na inventurách

### 1. Plánování účasti na inventurách:

- a. Ověřit, zda jsou klientovy inventarizační postupy vhodné.
- b. Zjistit, zda:
  - postupy zajišťují úplnost a přesnost inventarizace,
  - existuje rozpis nebo plánec s rozmístěním zásob,
  - zaměstnanci byli seznámeni s postupem inventarizace,
  - je inventarizace vhodně personálně zajištěna.
- c. Vyskytují-li se zásoby na několika místech, vybrat místa, na kterých se spolupracovníci auditora zúčastní inventur.
- d. Zajistit, aby pracovníkům auditora účastnícím se inventur byly poskytnuty řádné instrukce.
- e. Pro zásoby v držení třetích osob vybrat významné položky a získat nezávislé ověření. Jsou-li tyto zásoby významné, zdůvodnit, proč jsou v držení třetích stran, a zvážit účast na inventurách.

### 2. Účast na inventurách:

- a. Ověřit, zda jsou postupy provádění inventarizací vhodné a jsou zaměstnanci klienta dodržováni.
- b. Zkontrolovat, jestli není možno započítat zásoby dvakrát nebo na jejich započítání zapomenout.
- c. Provést testování ze záznamů do skutečnosti. Vyřešit zjištěné rozdíly. Zdokumentovat nevysvětlené rozdíly.
- d. Provést testování ze skutečnosti do záznamů. Vysvětlit identifikované rozdíly. Zaznamenat nevysvětlené rozdíly.
- e. Prohlídkou všech skladových prostor zkontrolovat, že všechny položky byly zahrnuty do inventarizace.
- f. V rámci prohlídky skladových prostor identifikovat zastaralé, pomalu obrátkové a neprodejné zásoby a ověřit, zda jsou tyto položky označeny v inventarizačních soupisech.
- g. U položek, které nejsou ve vlastnictví klienta se ujistit, že byly v rámci inventarizace identifikovány, a nepočítalo se s nimi.
- h. Zkontrolovat, že v průběhu inventur byly veškeré pohyby zásob vhodně řízeny. Zdokumentovat podklady nutné pro ověření zaúčtování do správného období.

### 3. Dokončení prací

- a. Ověřit, že byla inventura a její nálezy řádně zaúčtovány.
- b. Popsat provedené postupy, zaznamenat zjištěné významné skutečnosti a vyvodit závěry.

### **4.5.3. Postup auditora při ověřování ocenění zásob**

V rámci inventur auditor ověřuje existenci zásob a částečně i ocenění. Pro ujištění správnosti ocenění však musí provést doplňující testování.

#### Test 1: Metody oceňování

Auditor by měl zjistit, jakou metodu oceňování klient používá a porozumět postupům oceňování. Měl by posoudit přiměřenost a vhodnost používaných metod. Také by měl auditor ověřit, zda jsou používané oceňovací metody důsledně uplatňovány, např. na vzorku několika položek a přepočítáním hodnoty každé položky zvlášť.

Jestliže klient oceňuje zásoby pomocí předem stanovených nákladů nebo do ceny zahrnuje režii, měly by být provedeny specifické testy.

#### Test 2: Předem stanovené náklady (tzv. standardy)

Metoda oceňování pomocí předem stanovených nákladů je velice složitou záležitostí, neboť výrobní procesy v jednotlivých společnostech se liší. Aby byl auditor schopen navrhnout efektivní plán auditu, musí dobře pochopit výrobní proces klienta a také metodu oceňování, kterou klient používá. Proto by měl být dokonale seznámen se všemi fázemi výroby. Měl by porozumět systému, pomocí kterého klient stanovuje náklady, a zdokumentovat jej.

Auditor by měl zhodnotit vhodnost a přiměřenost metody oceňování pomocí předem stanovených nákladů. Na základě podkladů týkajících se oceňování, přehledu předem stanovených nákladů a svých poznatků všeobecně přezkoumá systém, že v něm nejsou neobvyklé souvislosti. Zaměřuje se především na to, zda jsou do předem stanovených nákladů zahrnuty všechny položky (materiál, mzda, režie) nebo jestli předem stanovené náklady běžného období nejsou výrazně vyšší v období minulém apod. Pokud auditor nějakou neobvyklou souvislost zjistí, měl by prošetřit důvody vzniku.

Při ocenění zásob předem stanovenými náklady vznikají rozdíly mezi celkovou hodnotou zásob a celkovými náklady. Takovéto rozdíly se dají analyzovat pomocí vnitropodnikových účtů. Pokud však analyzovány nejsou, musí auditor porovnat plánované náklady se skutečnými. Zjistí-li tímto porovnáním významné rozdíly, měl by zvážit, zda by ještě před koncem roku nemělo dojít k úpravě předem stanovených nákladů, respektive změna by měla být promítnuta do ocenění zásob ke konci roku.

Jestliže došlo ke změně technických, technologických nebo ekonomických podmínek, měl by klient upravit způsob stanovení předem stanovených nákladů tak, aby stav zásob poskytoval věrný a poctivý obraz.<sup>54</sup>

### Test 3: Zahrnutí režijních nákladů

Režijní náklady musí být v ceně zásob rovnoměrně rozděleny mezi jednotlivé položky nebo druhy zásob. Přiřazené režijní náklady by se měly přibližovat nákladům skutečným a neměly by vznikat významné rozdíly.

Auditor musí na základě podkladů pochopit způsob přiřazování režijních nákladů a následně posoudit, zda se dá tento způsob považovat za vhodný a správný. Měl by:

- zjistit základ pro přiřazení režijních nákladů a ověřit, jestli způsob, na základě kterého klient tyto náklady přiřazuje na nedokončenou a dokončenou výrobu, zobrazuje stupeň dokončení,
- prozkoumat účty obsahující režijní náklady a ujistit se, že ocenění zásob byly zahrnuty pouze ty, které se k zásobám spojeným s výrobou opravdu vztahují,
- zkontrolovat výpočet poměrů alokace režijních nákladů, rozšíření a přírůstky režijních nákladů zahrnutých do ocenění zásob.

Auditor by měl kontrolovat výkyvy mezi přiřazenou a skutečnou režií během období a ujistit se, že přiřazená reže je přijatelná a nepřesahuje režií skutečnou.

### Test 4: Opravná položka k zastaralým, pomalu obrátkovým, nekvalitním zásobám

Dle ZoÚ musí být zásoby oceněny v nižší z hodnot pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady spojené s prodejem. Proto, je-li cena jakékoliv skladové položky vyšší než takto snížená cena, měla by k ní být vytvořena opravná položka.

U některých položek může existovat větší riziko, že pořizovací cena bude vyšší než prodejní cena snížená o náklady spojené s prodejem. Jedná zejména o:

- zastaralé zásoby,
- pomalu obrátkové zásoby,
- poškozené zásoby nebo zásoby se sníženou kvalitou,
- zásoby spojené s výrobou, která byla přerušena,
- nadměrné množství určitých položek zásob.

---

<sup>54</sup> Příručka pro auditory, dostupná na: <http://www.kacr.cz/>

Auditor by měl získat podrobné informace ke způsobu výpočtu vytvořených opravných položek, výpočty zkontrolovat a odsouhlasit s obrátovou předvahou.

Auditor by měl ověřit, zda klient správně identifikoval zásoby, ke kterým opravnou položky vytvořil. Také by se měl přesvědčit o správném postupu při výpočtu prodejní ceny snížené o náklady spojené s prodejem, a následně o správném zaúčtování opravných položek.

#### **4.5.4. Postup auditora při ověřování zaúčtování zásob do správného období**

V souvislosti se zaúčtováním zásob do správného období vznikají dohadné položky, u nichž je vždy zvýšené riziko vzniku nesprávností. V této oblasti se auditor zaměřuje na to, zda jsou zásoby zaúčtovány ve správném účetním období a zda k zaúčtování dohadných položek došlo na základě kvalifikovaných odhadů, které jsou doložené, jakým způsobem byly zjištěny a jaká byla skutečnost v následujícím období.

Zaúčtování položek do správného období auditor ověřuje na základě získaných informací, pomocí specifického testu.

##### Test 1: Zaúčtování do správného období

Auditor by měl přezkoumat pohyby zaúčtované těsně před a po konci účetního období, vybrat vzorek pohybů a ujistit se, že jsou všechny položky zaúčtovány do správného období. Rovněž by si měl ověřit, že jsou pohyby shodné se záznamy provedenými během inventarizace, a to na základě posledních a prvních příjemek, dodacích listů, faktur a sjednaných dodacích podmínek.

##### Test 2: Zboží nebo materiál na cestě

Položky zboží nebo materiálu na cestě zvyšují riziko možnosti chyb, které vedou k zaúčtování zásob do nesprávného období.

V první řadě by měl auditor na základě dodacích podmínek ověřit, že klient je na konci účetního období vlastníkem zásob, a provést kontrolu dodavatelských faktur, dodacích listů a příjemek.

Dále by měl auditor zkontrolovat zásoby přijaté po konci roku, prověřit datum přijetí, ověřit přiměřenost a ujistit se, že faktury byly zaúčtovány do závazků.

Pokud došlo pouze k převodu zásob mezi sklady klienta, měl by auditor ověřit, že se snížil stav zásob v původním skladu.

#### **4.5.5. Postup auditora při ověřování správné prezentace zásob v účetní závěrce**

Auditor by měl ověřit, zda jsou hlavní skupiny zásob odděleně klasifikovány a řádně uvedeny v účetní závěrce. Měl by rovněž zkontrolovat, že popis zásob v příloze k účetní závěrce odpovídá skutečnosti.<sup>55</sup>

Rozvaha (jinak také „balance“), jako jeden z nejdůležitějších výkazů účetní závěrky, má předepsanou formu a musí jej sestavovat všechny subjekty, které vedou účetnictví, tedy i rozpočtové a příspěvkové organizace, pojišťovny, banky atd. Lze ji definovat jako přehledný výkaz o majetku podniku (aktiv) a zdrojích jeho financování (pasiv) v peněžním vyjádření k určitému dni (rozvahový den). Rozvaha umožňuje posoudit finanční pozici podniku.

Položky aktiv jsou v rozvaze uspořádány ve čtyřech sloupcích. V prvním sloupci se uvádí brutto hodnota aktiv k okamžiku sestavení účetní závěrky. Zatímco brutto hodnota prakticky odpovídá ocenění dle příslušných ustanovení ZoÚ, tedy na úrovni pořizovacích cen, reprodukčních pořizovacích cen nebo cen na úrovni vlastních nákladů, druhý sloupec s názvem „korekce“ upravuje tento brutto (hrubý) stav o opravy a opravné položky. Ve třetím sloupci se uvádí netto hodnota, která vyjadřuje rozdíl brutto hodnoty a korekce. Čtvrtý sloupec poskytuje informace o netto stavu aktiv k rozvahovému dni účetního období bezprostředně předcházejícího sledované účetní období.

Zásoby jsou v rozvaze součástí oběžných aktiv, uvedených v oddíle pod písmenem C. Oběžnými aktivy se rozumí majetek, který má svým charakterem krátkou dobu použití, zpravidla do jednoho roku.

---

<sup>55</sup> Příručka pro auditory, dostupná na: <http://www.kacr.cz/>

Tab. 4.3 – Vymezení zásob v rozvaze

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	031				
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				
C. I. 1.	1. Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				

Dalším povinným výkazem účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty (zkráceně „výsledovka“), který ukazuje, jakého výsledku hospodaření účetní jednotka dosáhla za sledované a minulé období. I tento výkaz má předepsanou formu a sestavuje se buď ve zkrácené, nebo plné verzi. Uživatelé z něj získávají základní přehled o hospodaření účetní jednotky, velikosti tržeb, nákladů v základním členění a výši zisku či ztráty.

Výkaz zisku a ztráty uvádí informace o konečných zůstatcích syntetických účtů nákladů a výnosů, a výsledku hospodaření k okamžiku sestavení účetní závěrky. Náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty označovány písmeny latinské abecedy, pro označení výnosů se používají římské číslice.

Účtování o zásobách se ve výkazu zisku a ztráty projeví v nákladech (např. spotřeba materiálu, pořízení zásob při účtování způsobem B, manka zjištěná při inventarizaci, tvorba a čerpání opravných položek, likvidace nepotřebných zásob), tak ve výnosech (např. tržby z prodeje zásob, pořízení zásob vlastní výrobou, přebytky zjištěné při inventarizaci).



Tab. 4.4 – Vymezení zásob ve výkazu zisku a ztráty

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 – 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04		
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19		
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22		
F. 2.	Prodáný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		

Auditor musí ověřit návaznost informací mezi rozvahou a výkazem zisku a ztráty. Jedná se zejména o odsouhlasení změn stavu opravných položek a rezerv v rozvaze na řádek výkazu zisku a ztráty, a změn stavu zásob vlastní výroby v rozvaze na řádek výkazu zisku a ztráty.

Důležitou součástí účetní závěrky je příloha, která obsahuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. U zásob se jedná zejména o způsob účtování, metody oceňování, postup stanovení předem stanovených nákladů, výpočet prodejních cen, tvorby opravných položek a jejich výše atd.

## 5. Závěr

Mnozí lidé si pod pojmem „audit“ představí skupinku auditorů, která navštíví účetní jednotku, rázem ji převrátí vzhůru nohama a snaží se najít co nejvíce chyb a nedostatků. Neuvědomují si však, že právě audit může zefektivnit činnost účetní jednotky a přinést jí spoustu pozitivních skutečností.

Je sice pravda, že přítomnost auditorského týmu vyžaduje vyšší míru pozornosti a přístup k veškerým informacím, nicméně tak jako v každé profesi, i auditoři mají stanovený postup a musí dodržovat určitá pravidla.

V dubnu loňského roku vešel v platnost nový zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, který přinesl spoustu novinek, avšak dají se mu vytknout i nějaké nedostatky. Na základě tohoto zákona lze konstatovat, že se auditorská profese v České republice přibližuje úrovni vyspělejších zemí.

Proces auditu je velice složitý a proto si jej auditor musí dokonale naplánovat. Aby si mohl vytvořit názor na účetní závěrku, potřebuje určité podklady, ty mu má povinnost poskytnout auditovaná účetní jednotka. Auditor může získávat informace i od externích zdrojů (např. dodavatelé, internet, odběratelé, tisk, finanční úřad).

Zásoby patří do oběžného neboli krátkodobého majetku podniku. Jejich charakteristickou vlastností je, že se při činnosti podniku spotřebovávají nebo při ní naopak vznikají. Výjimku z této charakteristiky tvoří zboží, které podnik nakupuje za účelem dalšího prodeje v nezměněném stavu.

Problematika zásob dle české legislativy a mezinárodních účetních standardů se nijak zvlášť neliší. Zatímco významné náhradní díly se dle českých právních předpisů považují za zásoby, mezinárodní účetní standardy řadí tyto položky do dlouhodobého majetku. Mezinárodní účetní standardy také aplikují přísnější pravidla pro oceňování zásob než české právní předpisy.

Při auditu zásob se auditor zaměřuje především na ověření jejich existence, správného ocenění a zaúčtování, a zaúčtování do správného období. Také kontroluje, zda jsou zásoby správně klasifikovány a prezentovány v účetní závěrce.

O existenci zásob se auditor ujišťuje prostřednictvím účasti na inventurách. Správné ocenění a zaúčtování ověřuje na základě svého úsudku a znalostí získaných z obdržených podkladů, pomocí propočtů a specifických testů.

Protože se audit jako vědní disciplína neustále vyvíjí, je třeba, aby se auditoři průběžně profesně vzdělávali a sledovali změny v právních předpisech, předpisech vydávaných Komorou auditorů České republiky i Mezinárodních auditorských standardech.

Vzhledem k stále aktuální problematice auditu by tato diplomová práce mohla nalézt uplatnění i v praxi a být přínosem jak pro odbornou, tak i laickou veřejnost.

## Seznam použité literatury

### Knihy

1. KOLEKTIV AUDOTRŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB – TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Úvod do účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB – TU Ostrava, 2008. 88 s. ISBN 978-80-248-1815-13.
3. KOŘÍNKOVÁ, M. *Účetní závěrka v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví: diplomová práce*. Brno: Masarykova univerzita, Fakulta ekonomicko – správní, 2007. 98 s., 4 příl.
4. KRUPOVÁ, L. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi. Stav k 1.1.2009*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
5. LOUŠA, F. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. 172 s. ISBN 978-80-247-2117-0.
6. MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
7. SOTONA, M. *Vnitropodnikové směrnice 2006*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2006. 188 s. ISBN 80-251-0924-0.
8. ŠEBESTÍKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností (daňové a právní souvislosti)*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2008. 296 s. ISBN 978-80-247-2760-8.
9. ŠRÁMKOVÁ, A.; JANOUŠKOVÁ, M. *IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. 1. vyd. Praha: Institut Svazu Účetních, a.s., 2008. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

### Tištěná periodika

1. SCHIFFER, V. Audit přirozených úbytků zásob. *Auditor*, 2008, roč. XV, č. 7, s. 19 – 22. ISSN 1210-9096.

### **Právní předpisy**

1. Český účetní standard pro podnikatele č. 005 – Opravné položky
2. Český účetní standard pro podnikatele č. 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
3. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby
4. Opatření ministerstva financí č. 63/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele
5. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
6. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

### **Webové stránky**

1. <http://business.center.cz/>
2. <http://cs.wikipedia.org/wiki/>
3. <http://www.deloitte.com/cz/>
4. <http://www.epravo.cz/>
5. <http://www.kacr.cz/>
6. <http://www.kdpcr.cz/>
7. <http://www.radaproaudit.cz/>

## Seznam zkratk

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČÚS	Český účetní standard
IAS	Mezinárodní účetní standard
IFAC	Mezinárodní federace účetních
ISA	Mezinárodní auditorský standard
KAČR	Komora auditorů České republiky
kap.	kapitola
Kč	koruna česká
mil.	milion
např.	například
obr.	obrázek
odst.	odstavec
písm.	písmeno
popř.	popřípadě
Sb.	sbírka
tab.	tabulka
tis.	tisíc
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....  
Bc. Nikola Vlčková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Jandova 2998/14, 700 30 Ostrava – 3

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Účtový rozvrh

Příloha č. 2 – Inventarizační zápis

Příloha č. 3 – Prezidium Rady pro veřejný dohled nad auditem

Příloha č. 4 – Schéma auditorského postupu

Příloha č. 5 – Prohlášení vedení společnosti



## **Příloha č.1 – Účtový rozvrh**

### **Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek**

#### *01 - Dlouhodobý nehmotný majetek*

- 011 - Zřizovací výdaje
- 012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 - Software
- 014 - Ocenitelná práva
- 015 - Goodwill
- 019 - Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

#### *02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*

- 021 - Stavby
- 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

#### *03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný*

- 031 - Pozemky
- 032 - Umělecká díla a sbírky

#### *04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*

- 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku

#### *05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek*

- 051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

#### *06 - Dlouhodobý finanční majetek*

- 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 - Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 - Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067 - Ostatní půjčky
- 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek

#### *07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku*

- 071 - Oprávky ke zřizovacím výdajům
- 072 - Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 - Oprávky k software
- 074 - Oprávky k ocenitelným právům
- 075 - Oprávky ke goodwillu
- 079 - Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

#### *08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku*

- 081 - Oprávky ke stavbám
- 082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
- 085 - Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 - Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 - Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

#### *09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku*

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 - Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 - Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 - Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

### **Účtová třída 1 - Zásoby**

#### *11 - Materiál*

- 111 - Pořízení materiálu
- 112 - Materiál na skladě
- 119 - Materiál na cestě

#### *12 - Zásoby vlastní výroby*

- 121 - Nedokončená výroba
- 122 - Polotovary vlastní výroby
- 123 - Výrobky
- 124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

#### *13 - Zboží*

- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 - Zboží na cestě

#### *15 - Poskytnuté zálohy na zásoby*

- 151 - Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 - Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 - Poskytnuté zálohy na zboží

#### *19 - Opravné položky k zásobám*

- 191 - Opravná položka k materiálu
- 192 - Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 - Opravná položka k polotovarům vlastní výroby
- 194 - Opravná položka k výrobkům
- 195 - Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 - Opravná položka ke zboží
- 197 - Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 - Opravná položka k zálohám na zboží
- 199 - Opravná položka k zálohám na zvířata

### **Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry**

#### *21 - Peníze*

- 211 - Pokladna
- 213 - Ceniny

#### *22 - Účty v bankách*

- 221 - Bankovní účty

23 - Krátkodobé bankovní úvěry  
231 - Krátkodobé bankovní úvěry  
232 - Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci  
241 - Emitované krátkodobé dluhopisy  
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý cenné papíry a podíly a pořizovaný  
krátkodobý finanční majetek  
251 - Majetkové cenné papíry k obchodování  
252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly  
253 - Dluhové cenné papíry k obchodování  
255 - Vlastní dluhopisy  
256 - Dluhové cenné papíry se splatností  
do jednoho roku držené do splatnosti  
257 - Ostatní cenné papíry  
258 - Směnky k inkasu  
259 - Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty  
261 - Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu  
majetku  
291 - Opravná položka ke krátkodobému finančnímu  
majetku

### **Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy**

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)  
311 - Pohledávky z obchodních vztahů  
313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry  
314 - Poskytnuté zálohy  
315 - Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)  
321 - Závazky z obchodních vztahů  
322 - Směnky k úhradě  
324 - Přijaté provozní zálohy  
325 - Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi  
331 - Zaměstnanci  
333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům  
335 - Pohledávky za zaměstnanci  
336 - Zúčtování s institucemi sociálního  
zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací  
341 - Daň z příjmů  
342 - Ostatní přímé daně  
343 - Daň z přidané hodnoty  
345 - Ostatní daně a poplatky  
346 - Dotace ze státního rozpočtu  
347 - Ostatní dotace

35 - Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za  
členy družstva  
351 - Pohledávky - ovládající a řídící osoba  
352 - Pohledávky - podstatný vliv  
353 - Pohledávky za upsaný základní kapitál  
354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty  
355 - Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva  
358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a  
členům družstva

361 - Závazky - ovládající a řídící osoba  
362 - Závazky - podstatný vliv  
364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku  
365 - Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva  
366 - Závazky ke společníkům a členům družstva ze  
závislé činnosti  
367 - Závazky z upsaných nesplacených cenných  
papírů a vkladů  
368 - Závazky k účastníkům sdružení

37 - Jiné pohledávky a závazky  
371 - Pohledávky z prodeje podniku  
372 - Závazky z koupě podniku  
373 - Pohledávky a závazky z pevných  
termínových operací  
374 - Pohledávky z pronájmu  
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů  
376 - Nakoupené opce  
377 - Prodané opce  
378 - Jiné pohledávky  
379 - Jiné závazky

38 - Přechodné účty aktiv a pasiv  
381 - Náklady příštích období  
382 - Komplexní náklady příštích období  
383 - Výdaje příštích období  
384 - Výnosy příštích období  
385 - Příjmy příštích období  
388 - Dohadné účty aktivní  
389 - Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní  
zúčtování  
391 - Opravná položka k pohledávkám  
395 - Vnitřní zúčtování  
398 - Spojovací účet při sdružení

### **Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky**

41 - Základní kapitál a kapitálové fondy  
411 - Základní kapitál  
412 - Emisní ážio  
413 - Ostatní kapitálové fondy  
414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků  
417 - Rozdíly z přeměn společností  
418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách  
419 - Změny základního kapitálu

42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze  
zisku a převedené výsledky hospodaření  
421 - Zákonný rezervní fond  
422 - Nedělitelný fond  
423 - Statutární fondy  
427 - Ostatní fondy  
428 - Nerozdělený zisk minulých let  
429 - Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření  
431 - Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení

#### 45 - Rezervy

- 451 - Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 - Rezerva na daň z příjmů
- 459 - Ostatní rezervy

#### 46 - Dlouhodobé bankovní úvěry

- 461 - Bankovní úvěry

#### 47 - Dlouhodobé závazky

- 471 - Dlouhodobé závazky - ovládající a řídicí osoba
- 472 - Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 - Emitované dluhopisy
- 474 - Závazky z pronájmu
- 475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 - Ostatní dlouhodobé závazky

#### 48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 - Odložený daňový závazek a pohledávka

#### 49 - Individuální podnikatel

- 491 - Účet individuálního podnikatele

### **Účtová třída 5 - Náklady**

#### 50 - Spotřebované nákupy

- 501 - Spotřeba materiálu
- 502 - Spotřeba energie
- 503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 - Prodané zboží

#### 51 - Služby

- 511 - Opravy a udržování
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby

#### 52 - Osobní náklady

- 521 - Mzdové náklady
- 522 - Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 - Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 525 - Ostatní sociální pojištění
- 526 - Sociální náklady individuálního podnikatele
- 527 - Zákonné sociální náklady
- 528 - Ostatní sociální náklady

#### 53 - Daně a poplatky

- 531 - Daň silniční
- 532 - Daň z nemovitosti
- 538 - Ostatní daně a poplatky

#### 54 - Jiné provozní náklady

- 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 - Prodaný materiál
- 543 - Dary
- 544 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 - Ostatní pokuty a penále
- 546 - Odpis pohledávky
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 549 - Manka a škody z provozní činnosti

#### 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 - Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 - Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 - Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559 - Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

#### 56 - Finanční náklady

- 561 - Prodané cenné papíry a podíly
- 562 - Úroky
- 563 - Kursové ztráty
- 564 - Náklady z přecenění cenných papírů
- 566 - Náklady z finančního majetku
- 567 - Náklady z derivátových operací
- 568 - Ostatní finanční náklady
- 569 - Manka a škody na finančním majetku

#### 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů

- 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 - Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

#### 58 - Mimořádné náklady

- 581 - Náklady na změnu metody
- 582 - Škody
- 584 - Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
- 588 - Ostatní mimořádné náklady
- 589 - Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné činnosti

#### 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 - Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
- 592 - Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
- 593 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná
- 594 - Daň z příjmů z mimořádné činnosti - odložená
- 595 - Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 - Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 - Převod provozních nákladů
- 598 - Převod finančních nákladů
- 599 - Tvorba a zúčtování rezerv na daň z příjmů

### **Účtová třída 6 - Výnosy**

#### 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží

- 601 - Tržby za vlastní výrobky
- 602 - Tržby z prodeje služeb
- 604 - Tržby za zboží

#### 61 - Změny stavu vnitropodnikových zásob

- 611 - Změna stavu nedokončené výroby
- 612 - Změna stavu polotovárů vlastní výroby
- 613 - Změna stavu výrobků
- 614 - Změna stavu zvířat

*62 - Aktivace*

- 621 - Aktivace materiálu a zboží
- 622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
- 623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

*64 - Jiné provozní výnosy*

- 641 - Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 - Tržby z prodeje materiálu
- 644 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek
- 648 - Ostatní provozní výnosy

*66 - Finanční výnosy*

- 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 - Úroky
- 663 - Kursové zisky
- 664 - Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- 666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- 667 - Výnosy z derivátových operací
- 668 - Ostatní finanční výnosy

*68 - Mimořádné výnosy*

- 681 - Výnosy ze změny metody
- 688 - Ostatní mimořádné výnosy

*69 - Převodové účty*

- 697 - Převod provozních výnosů
- 698 - Převod finančních výnosů

**Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty**

*70 - Účty rozvažné*

- 701 - Počáteční účet rozvažný
- 702 - Konečný účet rozvažný

*71 - Účet zisků a ztrát*

- 710 - Účet zisků a ztrát

*75 až 79 - Podrozvahové účty*

- 75x - Majetek v úschově
- 76x - Podrozvahová aktiva
- 77x - Podrozvahová pasiva
- 78x - Technické účty

**Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví**

## Příloha č. 2 – Inventarizační zápis

Název účetní jednotky:

### Inventarizační zápis

Číslo účtu:

Název účtu:

Účetní stav: ..... Kč

Skutečný stav na základě inventury: ..... Kč  
k datu .....

Účetní přírůstek: ..... Kč

Účetní úbytek: ..... Kč

Stav k rozvahovému dni: ..... Kč

Inventarizační rozdíl:

- norma přirozeného úbytku:
- manko nad normu:
- přebytek:

Příčina vzniku rozdílu:

Návrh na vypořádání rozdílu:

Datum:

Za inventarizační komisi:

Příloha: Inventurní soupisy

### **Příloha č. 3 – Prezidium Rady pro veřejný dohled nad auditem**



***Ing. Jiří Rusnok***

Odborník v oboru ekonomie a financí. V letech 2001 – 2002 byl ministrem financí České republiky a v letech 2002 – 2003 ministrem průmyslu a obchodu České republiky. V současnosti je poradcem Výkonné rady ING pro Českou a Slovenskou republiku, předsedou představenstva ING Penzijní fond, a.s., prezidentem Asociace penzijních fondů České republiky a členem Národní ekonomické rady vlády České republiky.



***Ing. Radek Neužil, LL.M.***

Odborník v oblasti daní a daňového poradenství. Od roku 1993 působí jako tajemník Komory daňových poradců České republiky. Od roku 2005 je členem výboru Confédération Fiscale Européenne (CFE) pro profesní otázky a od roku 2008 je členem pracovní skupiny CFE pro liberální profese. Od roku 2008 je též předsedou dozorčí rady Daňové akademie s.r.o.



***prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.***

Odborník v oboru financí, finančního práva a daňového práva. Od roku 1975 až dosud pracuje v hlavním pracovním poměru na Univerzitě Karlově v Praze, Právnické fakultě, Katedře finančního práva a finanční vědy. V letech 1999 – 2006 byla členkou pracovní komise Legislativní rady vlády České republiky pro finanční právo. Od roku 2006 je členkou rozkladové komise České národní banky. Od roku 2006 je též rozhodcem Rozhodčího soudu při Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky.



***Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA***

Působil především v pozici ekonomického náměstka nebo obchodního ředitele obchodních, výrobních a stavebních společností (Zetor Brno, Československé cihlářské závody, Řempe Brno, Stavební podnik města Brna). V letech 2002 – 2006 působil v roli poradce ministra financí ČR pro daň z příjmů. Od roku 2007 je členem Rady Komory auditorů České republiky. V současnosti působí jako ředitel a předseda představenstva společnosti FIZA, a.s.



***prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.***

Patří k uznávaným odborníkům v oblastech účetnictví a auditingu. V letech 1994 – 2006 zastávala funkci vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE. Je známa odborné veřejnosti jak vědecko-pedagogickou prací, publikační a přednáškovou činností, tak aktivitami v profesních organizacích účetních a auditorů, a to i v mezinárodním měřítku.



***Ing. Zdeněk Liška***

Patří k odborníkům s dlouhodobými praktickými zkušenostmi v oblasti účetnictví a ekonomie. V letech 1975 – 1990 působil v různých ekonomických funkcích a jako vedoucí odboru účetnictví a ekonomického úseku ČKD Praha. Od roku 1990 působí ve Svazu průmyslu a dopravy České republiky, v současnosti je jeho generálním ředitelem. Je členem Správní rady Všeobecné zdravotní pojišťovny a členem Správní rady Národního vzdělávacího fondu.

#### **Příloha č. 4 – Schéma auditorského postupu**

<b><i>Činnost před uzavřením smlouvy</i></b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj</li><li>2. Stanovení podmínek zakázky</li></ol>
<b><i>Předběžné plánovací procedury</i></b>	<ol style="list-style-type: none"><li>3. Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta</li><li>4. Porozumění kontrolnímu prostředí</li><li>5. Porozumění účetnímu systému</li><li>6. Provádění předběžných analytických procedur</li><li>7. Stanovení plánovací hladiny významnosti</li></ol>
<b><i>Vytvoření plánu auditu</i></b>	<ol style="list-style-type: none"><li>8. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností</li><li>9. Plánování auditorského přístupu</li><li>10. Plán testů vnitřních kontrol</li><li>11. Plán testů věcné správnosti</li><li>12. Shrnutí a projednání plánu auditu</li></ol>
<b><i>Provedení auditu</i></b>	<ol style="list-style-type: none"><li>13. Provádění testů spolehlivosti</li><li>14. Provádění analytických testů věcné správnosti</li><li>15. Provádění testů detailních údajů</li><li>16. Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti</li><li>17. Posouzení účetní závěrky</li></ol>
<b><i>Závěr a vydání zpráv</i></b>	<ol style="list-style-type: none"><li>18. Posouzení následných událostí</li><li>19. Získání prohlášení vedení společnosti</li><li>20. Příprava shrnutí závěrů auditu</li><li>21. Zprávy auditora</li></ol>



## **Příloha č. 5 – Prohlášení vedení společnosti**

### **PROHLÁŠENÍ**

vedení společnosti XXXXX

se sídlem XXXXX

k auditu provedeném auditorem (auditorskou společností)

XXXXX XXXXX

registrované u KAČR pod číslem osvědčení XXXXX

Toto prohlášení je poskytováno v souvislosti s auditem roční účetní závěrky k 31. 12. 200X a výroční zprávy za rok 200X společnosti XXX za účelem vydání výroku o tom, zda účetní závěrka a výroční zpráva podávají věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a výsledku hospodaření společnosti.

Já, statutární zástupce účetní jednotky, vydávám podle svého nejlepšího vědomí a svědomí toto prohlášení:

1. Uznáváme odpovědnost za účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, včetně všech zveřejňovaných informací, které jsou právními předpisy požadovány.
2. Není nám známo, že by došlo k nesprávnostem z viny vedení nebo zaměstnanců společnosti, ani k utajení skutečností, které by mohly mít významný vliv na účetní závěrku.
3. Poskytli jsme auditorovi veškeré smlouvy a další písemnosti, včetně vnitřních směrnic, všechny zápisy z valných hromad a zasedání orgánů společnosti, které jsou potřebné pro posouzení roční účetní závěrky.
4. V předložených účetních knihách jsou zaznamenány veškeré účetní případy za auditované účetní období, které do něj věcně patří.

5. Dostatečnými organizačními opatřeními, odbornou obsluhou a prováděnými kontrolami je zabezpečeno, aby se záznamy v účetnictví uskutečňovaly jen na základě řádných účetních dokladů a za pomoci programů zajišťujících průkaznost účetnictví.
6. Záznamy na technických nosičích dat nebo mikrografické záznamy nahrazující účetní písemnosti, které podléhají povinné úschově, jsou po dobu zákonem stanovené lhůty kdykoliv k dispozici a umožňují výstup údajů v písemné formě s tím, že je dostatečně zajištěná jejich ochrana před zneužitím, poškozením, zničením nebo ztrátou.
7. V roční účetní závěrce jsou vykázány stavy majetku a zdrojů jeho financování odpovídající skutečnosti, rezervy na krytí budoucích ztrát, jakož i všechny náklady a výnosy časově rozlišené. Údaje v roční účetní závěrce jsou úplné.
8. Nevyskytly se jiné události po datu účetní závěrky, které by vyžadovaly její úpravu nebo doplnění, než události uvedené v příloze.
9. Výroční zpráva obsahuje informace, které jsou ve všech významných ohledech správné a v souladu s ověřenou účetní závěrkou, ze které byly převzaty.

Dne .....

.....

Podpis statutárního zástupce společnosti